

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ

СТЕПАНЧУК Наталія Миколаївна

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ТА КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ ПІДПРИЄМСТВА**

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»**

**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:
кандидат історичних наук,
доцент кафедри
аналізу та статистики
Федоришина Лідія Іванівна**

ВІННИЦЯ – 2018

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра аналізу
та статистики

Затверджую

зав. кафедри _____
« ____ » _____ 2018 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студент(у/ці) Степанчук Наталії Миколаївни _____

на тему:

«Обліково-аналітичне та контрольне забезпечення управління
оподаткуванням підприємства»

затверджена Наказом від «12» березня 2018 р., № 80 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		10.09.2018р.
Розділ 1	Теоретичні засади обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління оподаткуванням підприємства	10.09.2018р.
Розділ 2	Оцінка розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю оподаткування підприємства	10.10.2018р.
Розділ 3	Удосконалення обліку оподаткування підприємства	10.11.2018р.
Висновки та пропозиції		14.11.2018р.
Список використаних джерел		14.11.2018р.

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту « 28 » листопада 2018 р.

Завдання видав
керівник «19» березня 2018 р.

Підпис _____

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням підприємства	9
1.1. Економічна сутність податків	9
1.2. Податки як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю	26
1.3. Обліково-аналітичне та контрольне забезпечення податкового менеджменту	38
РОЗДІЛ 2. Оцінка розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю оподаткування підприємства	51
2.1. Обліково-аналітичне та контрольне забезпечення управління розрахунками за прямими податками	51
2.2. Оцінка відображення в обліку непрямого оподаткування	66
2.3. Обліково-аналітична та контрольна політика для забезпечення управління розрахунками за податками	76
РОЗДІЛ 3. Удосконалення обліку оподаткування підприємства	89
3.1. Поліпшення облікового забезпечення управління прямим оподаткуванням	89
3.2. Удосконалення обліку непрямого оподаткування	100
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	108
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	108
ДОДАТКИ	129

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах розвитку вітчизняної ринкової економіки та її інтеграції у Європейське співтовариство, серед комплексу проблем, які потребують наукового обґрунтування і практичного вирішення, важливе місце займають питання формування, обліку та відображення у звітності податків господарюючих суб'єктів з урахуванням інтересів різних категорій її користувачів.

Сучасна система оподаткування сільськогосподарських підприємств є специфічним засобом їх державної підтримки, формування фінансових ресурсів суб'єктів господарювання і механізмом стимулювання діяльності для розвитку економіки країни. Так податки виступають головним фінансовим інструментом, через який держава створює суб'єктам господарювання сприятливі умови для ефективної фінансово-господарської діяльності, нарощування ресурсного потенціалу, підвищення якості та конкурентоспроможності продукції, поліпшення соціальних умов для працюючих. Але, особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, які мають об'єктивний характер, недостатньо враховуються в оподаткуванні як об'єкта обліку, що зумовлює нерівномірне податкове навантаження, спотворює облікову інформацію, знижує забезпеченість користувачів інформацією про стан розрахунків із бюджетом. Також, податкова система нині перебуває в стадії реформування, що спрямована на побудову соціально-орієнтованої ринкової економіки та мотивує поліпшення якості і повніше використання бухгалтерсько-аналітичної та контрольної інформації в механізмах управління податковими розрахунками.

Сьогодні важливу роль у формуванні управлінської інформації та гарантуванні економічного зростання за умов ускладнення економічних відносин відіграє система обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств, що вимагає ефективної й раціональної організації обліку, аналізу та контролю

розрахунків за податками відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) і податкового законодавства.

Чинне обліково – аналітичне та контрольне забезпечення розрахунків за податками не адаптоване до сучасних умов господарювання, що виникли у зв'язку з посиленням євроінтеграційних процесів у вітчизняній податковій системі та зміною фіскальної ролі податкової політики на стимулюючу й необхідністю посилення соціальної. Тому практичне вирішення таких проблем можливе шляхом удосконалення обліку, аналізу та контролю у напрямі повнішого задоволення інформаційних потреб користувачів.

Побудова документального відображення, організації обліку, аналізу та контролю оподаткуванням на сільськогосподарських підприємствах дозволяє одержувати оперативну і достовірну інформацію для управління нарахуванням та сплатою податкових зобов'язань до бюджету з основних податків, зокрема податку на прибуток, податку на додану вартість (далі - ПДВ) і податку з доходів фізичних осіб (далі – ПДФО).

Проблеми податкового обліку та облікового забезпечення оподаткування підприємств висвітлюються у наукових публікаціях учених, зокрема М. М. Александровой, Д. І. Деми, Н. І. Дорош, Т. І. Єфименко, Є. В. Калюги, Л. Г. Ловінської, О. І. Малишкіна, Н. С. Прокопенко, В. І. Проніної, С. О. Олійник, С. О. Осадчого, Т. Ф. Плахтій, В. П. Синчака, Я. В. Соколова, А. М. Соколовської, Н. С. Танклевської, Л. Д. Тулуша, Н. М. Ткаченко й інших науковців. Але питання обліково-аналітичного відображення та здійснення контролю розрахунків за податками відповідно до вимог Податкового кодексу України (далі - ПКУ) потребує подальшого дослідження. Особливості функціонування податків у сільському господарстві висвітлюються у працях учених І. І. Бабіч, Л. В. Гуцаленко, С. Ф. Голов, М. Я. Дем'яненко, А. Л. Деркач, В. М. Жук, Т. Г. Камінська, Г. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрій, Т. Є. Кучеренко, С. Ф. Легенчук, Т. Ф. Плахтій, М. А. Проданчук, М. С. Пушкар, В. К. Савчук, Л. К. Сук, П. Л. Сук, Л. В. Чижевська й інші економісти.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є поглиблення теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств, спрямованого на підвищення їх конкурентоспроможності та своєчасності розрахунків із бюджетом за податками.

Зазначена мета зумовила необхідність вирішення наступних задач:

✓ уточнити трактування економічних категорій, пов'язаних із оподаткуванням сільськогосподарських підприємств і визначити його вплив на організацію бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;

✓ розкрити особливості оподаткування сільськогосподарських підприємствах для визначення основних напрямків удосконалення обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління процесами оподаткування;

✓ уточнити методичні засади відображення в обліку розрахунків із податку на прибуток підприємств з урахуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку та вимог податкового законодавства і запропонувати напрямки удосконалення облікового відображення та контролю через визначення податкових різниць;

✓ розкрити специфіку обліку розрахунків із податку на додану вартість і надати рекомендації із поліпшення обліково – аналітичних та контрольних процедур для забезпечення достовірності формування зобов'язань;

✓ визначити засади обліково-аналітичної та контрольної політики й оцінити чинні методичні підходи відображення в обліку розрахунків із бюджетом і запропонувати шляхи її удосконалення;

✓ розробити пропозиції із удосконалення контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах.

Об'єкт дослідження - дослідження є сегмент чинної системи бухгалтерського обліку, в межах якого формується інформація про податки

підприємства з метою виконання зобов'язань перед бюджетом.

Предмет дослідження - сукупність теоретичних, методологічних, організаційних, методичних і практичних питань із удосконалення обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління розрахунками за податками на сільськогосподарських підприємствах.

Методи дослідження. Методологічною та теоретичною основою магістерської роботи є діалектичний метод і системний підхід наукового пізнання сутності управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств, що дало змогу комплексно дослідити систему бухгалтерського обліку, аналізу та контролю розрахунків за податками.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти, роботи провідних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, фінансова і податкова звітність.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні і розробці рекомендацій щодо удосконалення облікового забезпечення оподаткування підприємств, спрямованих на підвищення релевантності обліково-аналітичного відображення розрахунків за податками й ефективності контролю розрахунків із бюджетом.

Отримані в магістерській результати і розглянуті шляхи удосконалення та їх використання сприяють удосконаленню методики бухгалтерського обліку, аналізу та контролю розрахунків за податками підприємства ТОВ «Агрона Фрут Україна», що має важливе значення для прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ТА КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність податків

Основою категорійно-понятійного апарату оподаткування є власне податки. Наявні в фінансовій літературі їх визначення досить різноманітні за смістю та змістом. Найлаконічнішим можна вважати трактування податків, що враховує суб'єктів оподаткування та стверджує факт обов'язковості і примусовості сплати. Прикладом може бути така дефініція: «Податок – обов'язковий платіж, що стягується державою з фізичних та юридичних осіб.»[111]. Інколи до цієї інформації у визначеннях додаються твердження про законодавчу фіксацію термінів та розмірів сплати податку: «Податки – це встановлені вищим органом державної законодавчої влади обов'язкові платежі, які сплачують фізичні та юридичні особи до бюджету у розмірах та в терміни, передбачені законом.»[111].

Як бачимо, наведене відображає суспільний прояв податків на першому та другому етапах їхнього розвитку. Однак, навіть про призначення податків у даних дефініціях не йдеться. Формування ж позитивного (чи хоча б лояльного) психологічного сприйняття відчуження державою частини доходу чи майна громадян, на думку багатьох теоретиків, потребує таких уточнень. Ще в ХІХ столітті відомі автори зазначали, що податки – це обов'язкові для громадян платежі визначеної частини власного майна, багатства, призначені для фінансування колективних, громадських потреб [68]. Сучасники ж надають визначення на кшталт наступного: «Податки – обов'язкові, економічно необхідні платежі з доходів фізичних і юридичних осіб, що вилучаються до бюджету органами державної влади на основі законодавства з метою фінансового забезпечення виконання державою своїх функцій.»[105].

Деякі автори при цьому також уточнюють, про фінансування яких саме державних функцій ідеться: «Податки – частина національного доходу, що вилучається державою у населення через позаекономічний та економічний примус здебільшого на еквівалентній основі з метою виконання її соціально-економічних, політичних, правових функцій та досягнення військових цілей.[19].

Аналіз наведених визначень свідчить, що вони в більшій чи в меншій мірі дають відповідь на питання про зміст податків. Але, в них не уточнюється, про який саме зміст йдеться. Це зумовлено конкретною спрямованістю досліджень авторів, що не вимагала іншого. Із вивчених нами літературних джерел в одному дане чітке уточнення: «Матеріальний зміст податків полягає в тому, що вони є частиною новоствореного продукту, який в процесі його розподілу і перерозподілу в обов'язковому порядку безповоротно мобілізується на користь держави для виконання покладених на неї функцій.»[136]. В усіх наведених визначеннях фактично мова йшла саме про матеріальний зміст податків. У зв'язку з цим, залишається відкритим питання їх економічної сутності, враховуючи всі означені у попередньому підрозділі риси сучасного суспільного прояву.

Тому розкриваючи саме економічну сутність податків, вважаємо необхідним перш за все зазначити, що вони являють собою цілу систему суспільних відносин. Враховуючи ж конкретний сегмент відносин та характер регулювання, їх можна назвати економіко-правовими відносинами. Вже цим означенням максимально охоплюється весь можливий спектр ефектів функціонування податків, що й формують основні їхні риси.

Однак, відповідаючи на питання про рівень таких відносин, відзначимо деяку відмінність нашого бачення проблеми. На нашу думку, податки, належать до системи відносин перерозподілу створеного у суспільстві продукту, а не до системи розподілу та перерозподілу (як це досить часто трактується). У ході розподілу створена вартість розпадається на відшкодування спожитих засобів виробництва та додану частину. У

подальшому на даному етапі лише формуються доходи учасників процесу відтворення і, у зв'язку з цим, не може виникати оподаткування (через відсутність (або несформованість) основних його об'єктів та джерел сплати податків). Після розпаду доданої вартості на доходи окремих суб'єктів економічної діяльності вже можна говорити про формування об'єктів оподаткування та джерел сплати податків. Тільки після цього на етапі перерозподілу (або, за термінологією окремих авторів, – вторинного розподілу) виникають відносини з оподаткування. Це також стосується і непрямих акцизних податків, оскільки їх сплата є результатом використання раніше отриманого доходу. Звичайно, в даному випадку мова йде про реального платника непрямих податків – кінцевого споживача (а не про їх передавача до бюджету – виробника чи продавця продукції).

Підтвердження основної частини наведеного знаходимо у багатьох відомих авторів при трактуванні ними сутності розподільних та перерозподільних відносин. Зокрема, В.Л.Андрущенко звертає увагу на те, що держава взагалі бере участь лише у перерозподільних процесах і виступає як суб'єкт перерозподілу[4, С. 176]. Г.А. Козлов, більш того, вважав, що процес перерозподілу охоплює вже формування доходів основних учасників відтворення: «Новостворена вартість є вихідним доходом фірми, у виокремленні з неї необхідного продукту перерозподіл на адресу найманих працівників державних і приватних підприємств – обов'язкова умова їх життєдіяльності та відтворення».

У визначенні перерозподілу доходів, наданому в економічному словнику А.Н. Азріліяна, також зразу вбачається присутність в тому числі і податків (зокрема в частині, що стосується вилучення доходів): «Перерозподіл доходів – це вилучення частини доходів у одних осіб з метою їх передачі іншим особам, або ж добровільна передача доходів одними особами іншим, що відчувають більшу потребу в них.»/100/. Якщо виходити з того, що у процесі розподілу формуються первинні доходи (тобто, доходи, джерелом яких є додана вартість), то у процесі перерозподілу утворюються

вторинні доходи (тобто, ті доходи, джерелом яких є первинні доходи). Податки як доходи держави отримують саме в результаті здійснення останнього з названих процесів. В основному вони формують фонд подальшого перерозподілу. Продовжуючи ж цей ланцюжок, можна стверджувати, що вторинні доходи також можуть бути джерелом наступних доходів. Хоча, нижче ми наведемо додаткову думку про деякі особливості сучасного використання коштів, отриманих від податків.

Таким чином, на відміну від ряду інших авторів, при трактуванні податків ми не беремо до уваги механізм формування ВВП. Підстави для цього випливають з посилання, що названий механізм скоріше є обліково-статистичним методом визначення відповідної величини (адже сама система національних рахунків (СНР) – це сукупність показників опису найважливіших процесів і явищ економіки; у СНР відображається лише стан виробництва та використання ВВП). Він використовується для обрахування величини результату функціонування системи суспільних економічних відносин, однак не говорить про сутність цих відносин. Ми ж трактуємо податки саме з точки зору сутності відносин. Так, наприклад, за обліково-статистичним порядком одним із методів визначення ВВП є сумування валових доданих вартостей різних видів економічної діяльності і податків на продукти за виключенням субсидій на продукти. Однак, врахування згаданих податків в механізмі формування ВВП є обліково-статистичним прийомом, який відповідає діючим суб'єктивним реаліям. Об'єктивна ж сторона суспільних відносин створення продукту (виробництва) не передбачає існування саме зазначених конкретних видів податків у якості обов'язкових елементів. Крім того, специфіка функціонування цих податків, як зазначалося, передбачає перекладання сум на інших платників (ніж ті, що визначені юридично). У такому випадку реальна оплата належного державі провадиться з доходів, що є частиною валових прибутків та оплати праці (адже з економічної точки зору джерелом непрямих податків є доход споживача, який він отримав раніше і витрачає при купівлі товару). Це дає нам додаткові

підстави вважати податки саме відносинами з приводу перерозподілу.

Крім того, висвітлюючи питання призначення та використання коштів, отриманих від податків, вважаємо необхідним звернути увагу на те, що сьогодні виконання своїх функцій держава здійснює через надання послуг (на безоплатній основі чи на умовах часткової оплати) громадянам і юридичним особам та задоволення їхніх колективних потреб. Останнє дає підстави стверджувати, що у сучасних політико-економічних умовах фінансування виконання державних функцій (у прямому та безпосередньому розумінні) фактично провадиться в порядку вторинного перерозподілу створеного у суспільстві продукту на користь інших юридичних і фізичних осіб та на громадські потреби. Саме цей факт, на нашу думку, і повинен бути зафіксованим у дефініції податків як доповнення трактування їх економічної сутності та як такий, що конкретизує мету перерозподільних відносин.

Поряд із зазначеним, слід також підкреслити, що сьогодні далеко не достатньо вести мову лише про фінансування за рахунок податків притаманних державі функцій у прямому розумінні. Реалії є такими, що фактично кожна держава як з об'єктивних, так і з суб'єктивних причин має недостатньо оптимізовану управлінську структуру і, у зв'язку з цим, більш чи менш значний прошарок паразитуючого чиновництва. На його утримання витрачаються кошти, які не можна віднести до фінансування виконання функцій держави, оскільки вони не справляють позитивного впливу на державну діяльність. Крім того, жодна держава не може повністю виключити так зване нецільове використання коштів платників податків, не пов'язане з прямим виконанням покладених на неї завдань у той чи інший проміжок часу. Це може бути спричинено навіть волонтаризмом правлячих кіл, що в різній мірі, але притаманний будь-якій державі. Адже методика державного управління ще й при сьогоднішньому рівні розвитку демократії залишає в собі, і навіть передбачає, значну долю суб'єктивізму, який, як відомо, не може бути завжди виправданим. Зокрема, аналізуючи інституційне середовище, сучасні науковці все частіше почали звертати увагу на перерозподільну роль

держави, відмічаючи при цьому врахування нею не лише суспільних інтересів, а й інтересів більш вузьких (наприклад, кланів, які прагнуть експлуатувати деякі переваги держави у здійсненні насильства). У зв'язку з цим податки – це не тільки вилучення частини доходів платників на забезпечення виконання державою її функцій, а й вилучення на забезпечення власне держави. Під останнім ми розуміємо витрати коштів поверх того, що пов'язано з виконанням державних функцій. Не виключено, що такі витрати можуть стосуватися і задоволення особистих інтересів тих, хто цю державу представляє.

Тому враховуючи викладене, дефініція терміну “податки” бачиться в такій інтерпретації: податки – це система економіко-правових відносин з приводу перерозподілу створеного продукту, у ході яких провадиться вилучення частини доходів юридичних та фізичних осіб на користь держави для її забезпечення і вторинного перерозподілу на користь інших юридичних і фізичних осіб та на громадські потреби.

Оскільки ми запропонували визначити податки як систему суспільних відносин, то вважаємо за необхідне звернутися до характеристики їх об'єкта та суб'єктів. З наведеного вище слідує, що об'єктом таких відносин є створений в результаті економічної діяльності продукт, який перерозподіляється. На попередній стадії розподілу продукту визначилися доходи основних учасників процесу його створення. На перерозподільній стадії відбувається вилучення частини цих доходів на користь непрямого учасника процесу створення продукту – держави. Остання може не брати прямої участі в продукуванні, однак своєю присутністю створює умови для успішного протікання процесу. Тобто, держава є одним із суб'єктів відносин перерозподілу створеного продукту через податки. Іншим суб'єктом є платники податків, доходи яких власне і підлягають перерозподілу: окремі громадяни, сім'ї, підприємці, підприємства.

Податкова система теж не має однозначного трактування у фінансовій науці. Розмаїття її визначень свідчить про наявність різних підходів до

наукового аналізу відповідного об'єкту. Це від часті спричинене динамічним видозмінюванням перерозподільних відносин та відповідними змінами в їх організації, в результаті чого залишається відкритим питання дефініції терміну «податкова система» та активно дискутується тлумачення її складових.

Найбільш поширеними у фінансовій літературі є визначення податкової системи, що за змістом відповідають такому: «Податкова система – це сукупність встановлених у законодавчому порядку податків і зборів (інших обов'язкових платежів) до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів».

Значно рідше, але зустрічаються в навчально-методичній та науковій літературі більш повні визначення:

«Податкова система – система, що складається з таких елементів: податкових органів, податкового законодавства та практики його застосування, сукупності податків, зборів, мита та інших платежів, які стягуються у встановленому порядку.»

«Податкова система – сукупність принципів оподаткування, окремих видів податків, відповідних суб'єктів та об'єктів оподаткування у їх взаємодії, підпорядкованих законам розвитку та функціонування економічної системи».

Поряд з цим, ряд публікацій (навіть монографічного характеру), присвячених дослідженню особливостей становлення, аналізу шляхів розвитку податкових систем, взагалі не містять дефініції відповідного терміну. У зв'язку з викладеним, на наш погляд, важливо віднайти найбільш повне визначення, яке відображало б максимально сутність категорії та слугувало б основою для дослідження проблем організації відповідних суспільно-економічних відносин.

Для того, щоб проаналізувати наведені вище визначення, слід звернутися до дефініції філософського терміну “система”. Тут тлумачення менше різняться змістовно. Для прикладу:

«Система – сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і

зв'язках один з одним, яка складає деяку цілісність, єдність.»

Системою називається організоване складне ціле; сукупність чи комбінація предметів або частин, що утворюють комплексне єдине ціле.

Виходячи з вище викладеного, аналіз сучасних наукових праць свідчить, що найчастіше вживані визначення податкової системи, близькі за своїм змістом, відображають неповною мірою всі її елементи або ж не враховують деякі з них взагалі. Доказом цього є те, що вони не кореспондуються з трьома домінантами податків та оподаткування, від яких і залежить комбінація частин податкової системи. Власне, мова в них ведеться лише про одну групу елементів: набір податків. Співвідношення і зв'язки між ними дійсно існують, однак важко уявити надходження коштів за адресою в умовах відсутності інших складових системи, покликаних адміністративно забезпечити її функціонування.

Також досить ґрунтовну і глибоку сутнісну характеристику податкової системи, що, на наш погляд, повністю корелюється із згаданим вище визначенням та навіть доповнює його, знаходимо у монографії А. М. Соколовської “Податкова система України: теорія та практика становлення”. У наведеній праці автор тлумачить сутність податкової системи як органічне поєднання кількох складових, розглядаючи її з точки зору різних рівнів функціонування. За її словами, податкова система – це:

- на глибинному рівні – система податкових відносин, основу яких становлять перерозподільні відносини між державою та платниками і в ході яких відбувається привласнення різними рівнями державної влади частини доходів платників;
- на менш глибинному рівні – система нормативно-правових актів, якими регулюються відносини між державою і платниками, між різними рівнями та гілками державної влади;
- на рівні господарської практики – сукупність взаємопов'язаних та взаємоузгоджених податків, що ґрунтується на відповідних принципах оподаткування.

Викладене підтверджує, що податкова система є складною системою, тобто включає до свого складу досить вагомі складові частини, підсистеми. На наш погляд, якщо розглядати саму категорію “податки” (що є первинною по відношенню до податкової системи) так, як запропоновано вище (тобто як систему суспільних відносин перерозподілу створеного продукту), та враховувати при цьому три домінанти оподаткування, то стосовно податкової системи у відповідності з наведеним визначенням слід у сьогоденні умовах виділяти три основних підсистеми:

- підсистема податкового законодавства;
- підсистема податкових (фіскальних) органів;
- підсистема застосування податкового законодавства (адміністрування податків).

Перша підсистема власне і визначає сукупність прийнятих у даний момент часу податків та основоположні принципи побудови цієї сукупності. Однак, підсистема податкового законодавства у широкому розумінні являє собою не лише сукупність законів, що встановлюють перелік податків та порядок їх стягнення. Вона включає до свого складу і підзаконні акти з питань оподаткування. Елементи відповідної підсистеми також визначають порядок сплати податків, права, обов’язки та відповідальність суб’єктів податкових відносин, розмежування повноважень між владними структурами у питаннях встановлення податків, компетенції різних державних служб у питаннях справляння податків і т. ін..

Підсистема податкових (фіскальних) органів також у широкому розумінні включає не лише податкову службу, а являє собою сукупність державних органів виконавчої влади, на які покладено обов’язки стягнення податків і зборів. У рамках цієї підсистеми існують зв’язки між названими службами, при посередництві яких забезпечується взаємодія їх підрозділів.

Підсистема застосування податкового законодавства, власне, і є те, що отримало назву “адміністрування податків”. Останнє являє собою управлінську діяльність державних органів, пов’язану з організацією процесу

оподаткування підприємством та управління ним. Функціонування цієї підсистеми, крім заснування на законодавстві, передбачає використання специфічних елементів, характерних лише для відносин оподаткування: національних звичаїв, стереотипів, культурних та історичних традицій народу, тощо. Це як правило, відображаються в методиці адміністрування податків.

Те ж саме можна сказати і про взаємозв'язки двох інших підсистем. Підсистема податкових (фіскальних) органів не може існувати без законодавчого окреслення. Її функціонування неможливе без специфічних прийомів методики адміністрування податків. Разом з тим, методика та правила адміністрування переважною мірою визначаються законодавством, можуть бути застосовані лише органами стягнення і часто обумовлюються результатами їх діяльності.

Таким чином, можна запропонувати загальну структурно-функціональну схему податкової системи (рис.1.1).



Рис. 1.1. Структурно-функціональна схема податкової системи

Однак, сама по собі (взята окремо) вона є лише формальною ознакою податкової системи, що окреслює перелік податків та механізм їх стягнення.

Реально функціонувати вона починає лише через підсистеми податкових (фіскальних) органів та адміністрування податків.

Також для розуміння сутності податкових відносин у сільському господарстві необхідно розглянути і дати чітке визначення поняття «оподаткування», як економічної категорії, розкрити їх природу, функції, роль в економіці та місце у формуванні централізованих грошових фондів держави.

Сьогодні податки виступають важливим інструментом регулювання економіки на всіх її рівнях, перерозподілу валового внутрішнього продукту (далі - ВВП) задля сталого економічного розвитку та соціальних гарантій населенню, створення умов для поліпшення науки, освіти, охорони здоров'я, культури, забезпечення демократії і прав людини в державі. Так, М. І. Тургенєв писав: «Люди, соединившись в общество и вручив правительству власть верховную, вручили ему вместе с ним и право требовать налогов» [136, С. 12]. Тому умовою успішного функціонування та системного розвитку економіки держави має стати ефективна податкова система як у цілому, так і в галузі сільського господарства зокрема.

Наразі податки настільки глибоко увійшли в економічне та фінансове життя держави, що зачіпають інтереси всіх суб'єктів: від виробника до споживача. Це саме найуразливіша складова частина системи економічних відносин як на макрорівні, так і на рівні кожного платника податку. Також податки за економічним змістом є фінансовими відносинами розподілу між державою і платниками з метою наповнення державного бюджету - загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, які є необхідними для виконання державою покладених на неї функцій. Тому можна стверджувати, що соціально-економічний характер податку реалізується в одночасному існуванні податку як фіскального інструменту держави, а також як інструменту економічного регулювання вартісних пропорцій розподілу ВВП і національного продукту, в чому і проявляється природа податку.

Податки опосередковують відносини, що складаються між різними

формами власності, і передбачають рух вартості між ними. Кожен податок є не лише носієм фіскальних відносин, а й реалізовує певну регулятивну дію - має побічні зовнішні соціальні-економічні наслідки для фіскальних відносин. З огляду на це, податки доцільно розглядати не просто як економічну, а й як суспільно -соціальну категорію. Отже суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого достатку конкретними платниками із переміщенням цієї частини через бюджет до всього населення держави [61, С. 133].

Такі автори, як М. І. Тургенєв [61], К. Р. Макконелл і С. Л. Брю [81], В. П. Синчак, Н. С. Прокопенко, у своїх дослідженнях підкреслюють примусовість і безеквівалентність стягнення податків. З точки зору примусової сплати податків, зауважує В. Л. Андрущенко, зазначаючи, що «походження самої ідеї податку пов'язане з примусом, із позбавленням платників прав власності на користь держави» [5, С. 149].

Сьогодні, в Україні в силу великих масштабів ухиляння від оподаткування, розширене трактування податку як обов'язку набуває особливо актуального змісту. Точніше було б сказати, що природі податку властиві якості як реального платежу, так і передбаченого законом й обумовленого громадським сумлінням обов'язку. З приводу розуміння податку найповніше висловився А. Сміт. Він вважає його всезагальним фіскальним зобов'язанням підданих держави, котрі «мають по змозі брати участь в утриманні уряду відповідно до своєї здатності й сил, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під протегуванням і захистом держави» [128, С. 117]. Проте, на сучасному етапі податки можна розглядати тільки як необхідність забезпечення інтересу держави. Адже в стосунки вступають держава і платник: перша як визначальна дійова особа, а другий лише виконує вимоги держави. У визначеннях, що наводять зазначені автори, цілком обґрунтовано необхідність податків, для забезпечення виконання функцій, покладених на державу (рис 1.2).

На нашу думку об'єктом оподаткування називають ті явища чи

предмети, завдяки яким сплачується податок - земля, виробництво, особа тощо.

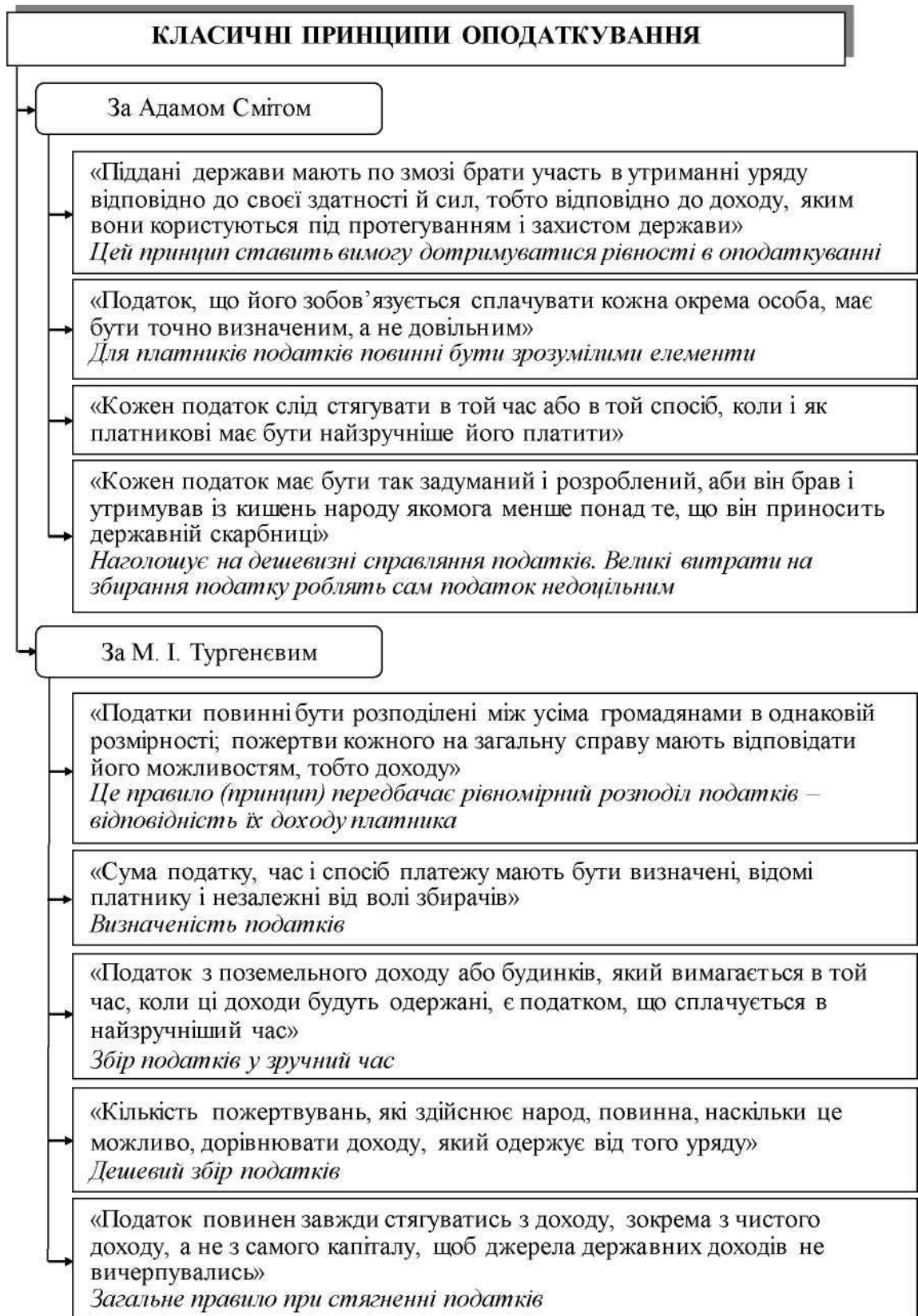


Рис.1.2. Підходи науковців до визначення класичних принципів оподаткування

Тому об'єкт повинен піддаватися чіткому обліку, мати безпосереднє

відношення до платника й вказувати на те, що саме оподатковується. В сучасних умовах глобальних економічних перетворень, що відбуваються сьогодні в сільському господарстві, реалізація основних функцій податків і досягнення економічної стабілізації можливі за дотримання законодавчо встановлених податкових принципів. У загальному вигляді під принципами оподаткування прийнято розуміти узагальнені та системні погляди й ідеї, пов'язані з оподаткуванням, що підтримуються й іншими науковцями, зокрема зарубіжними. Саме з визначення принципів оподаткування й їх раціонального впровадження починається вдосконалення податкової системи, оскільки на їх базі будується податкове законодавство.

Викладене трактування оподаткування в аграрній сфері ґрунтується на тому, що держава, формуючи централізовані грошові фонди, має забезпечити рівність у задоволенні як власних, так і інтересів платників податків. Адже за таких умов суб'єкти господарювання відчуватимуть захищеність у відносинах розподілу із державою, відсутня мотивація до приховування результатів господарювання, а відтак забезпечується доступність і прозорість облікової інформації. В основу цього визначення покладено дотримання наведених класичних і закріплених ПКУ принципів оподаткування, основних функцій оподаткування - фіскальної та регулюючої, що якнайкраще відповідають механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств і дотримання яких дозволяє знайти оптимальне співвідношення між цими взаємопов'язаними функціями, а отже сприяє побудові ефективної системи оподаткування в аграрній сфері.

Із часу введення ПКУ число податків зменшувалась, нині чинна редакція Кодексу регламентує загалом 11 податків і зборів, із них 7 - загальнодержавних і 4 - місцевих (розділ 1, ст. 9-10). Проте, позиція Кабінету Міністрів України полягає в подальшому скороченні їх кількості до 9 у рамках податкової реформи [101]. При цьому, найпоширенішою класифікацією податків як різновиду обов'язкових платежів державі є їх поділ за критерієм способів і механізмів перекладання на споживача, відповідно до

якого вони поділяються на прямі (прибутково-майнові), що встановлюються безпосередньо до платників (їх розмір прямо пропорційно залежить від результатів господарської діяльності суб'єкта господарювання) та непрямі (податки на споживання), що обчислюються на основі цін або фізичних характеристик товарів і послуг, (розмір яких безпосередньо не залежить від доходів платника, а визначається на основі вартісних або кількісних характеристик здійснюваних ними оподатковуваних операцій). Оскільки така класифікація найповніше відображає природу податків, тому в дослідженні дотримано саме цієї класифікації, виходячи з якої розглянемо особливості застосування та відображення в обліку розрахунків за податками.

На вибір системи оподаткування сільськогосподарського підприємства впливають спеціалізація, організаційна структура виробничих формувань, його розмір, обсяги виробництва. Не менший вплив мають і такі фактори, як наявність земельних угідь, забезпеченість трудовими ресурсами, капітал підприємства.

Так вибір системи оподаткування здійснюється на підставі податкового законодавства, яке надає можливість платнику обирати той альтернативний варіант оподаткування, що якнайкраще враховує всі аспекти його діяльності. В основу податкового законодавства при виборі системи оподаткування сільськогосподарських підприємств покладено обсяг реалізації сільськогосподарської продукції. Так, основним критерієм є питома вага доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва в загальному доході підприємства протягом звітного року. Наведений критерій значною мірою залежить від особливостей сільського господарства, оскільки це специфічна галузь народного господарства України із високим економічним ризиком. Останній проявляється в тому, що прогнозовані обсяги виробництва, ціни, дохід від реалізації сільськогосподарської продукції можуть істотно змінюватись. Тобто, на відміну від багатьох інших галузей сільське господарство має певні особливості, які суттєво впливають на виробничі відносини й економічні показники діяльності суб'єктів

господарювання цієї сфери, а їх результати прямо залежать від низки природних і економічних факторів, що узагальнено та зображено на рисунку 1.3.

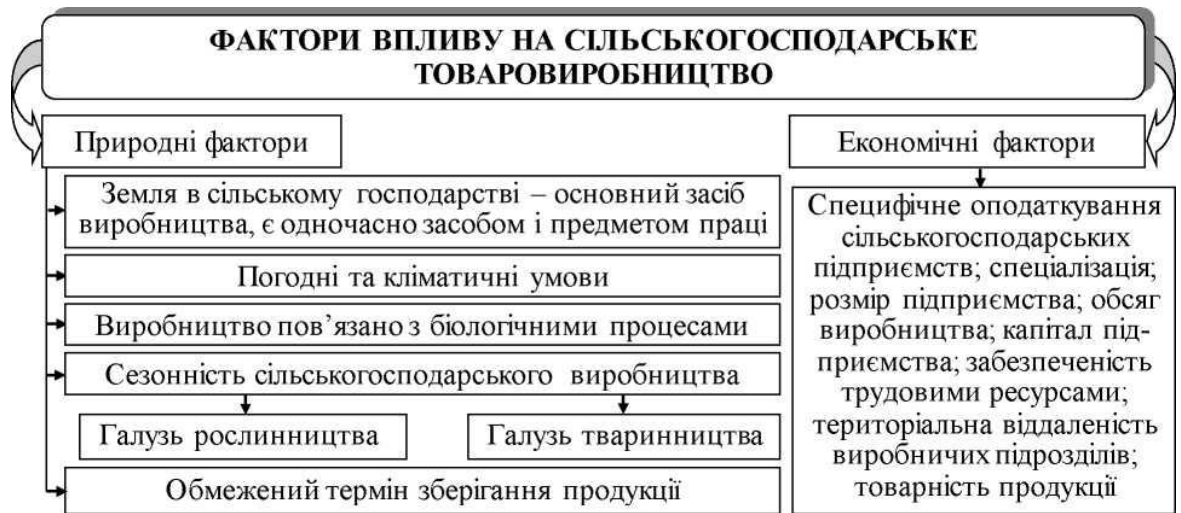


Рис. 1.3. Фактори, які є визначальними в сільськогосподарському виробництві

З рисунка 1.3 видно, що в якості найважливішого засобу виробництва в аграрній сфері виступає земля. Як зазначав професор Г. Г. Кірейцев: «Земля в сільському господарстві - основний засіб виробництва. На відміну від інших засобів вона незамінна, не має обґрунтованої грошової оцінки і за умов правильного її використання зберігає якісні властивості як унікальний засіб сільськогосподарського виробництва» [53, С. 143]. Крім того, чітко простежується залежність економічних показників підприємств від якості земельних угідь. Адже навіть у межах відносно невеликих територій завжди мають місце як кращі, так і гірші за своєю родючістю, рельєфом і розташуванням ґрунти. Також сільське господарство дуже відчутно залежить від кліматичних і погодних умов, бо більшість робіт проводиться в полях під відкритим небом. Важливою особливістю сільськогосподарського виробництва є і те, що тут виробництво пов'язане з біологічними процесами. Це суттєво обмежує виробничий процес межами певного періоду. Не менш важливий вплив має і такий чинник, як сезонний характер.

Особливістю сільського господарства є й те, що його продукція, як правило, не може довго зберігатись без втрати своєї якості, а це суттєво впливає на ціноутворення та конкурентоспроможність. Що стосується економічного фактора, то під ним розуміється, в першу чергу, потреба сільськогосподарських підприємств у специфічному оподаткуванні, спрямованому на їх підтримку, тобто прояв регулюючої функції податків.

Алгоритм визначення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств представлено на рис.1.4.

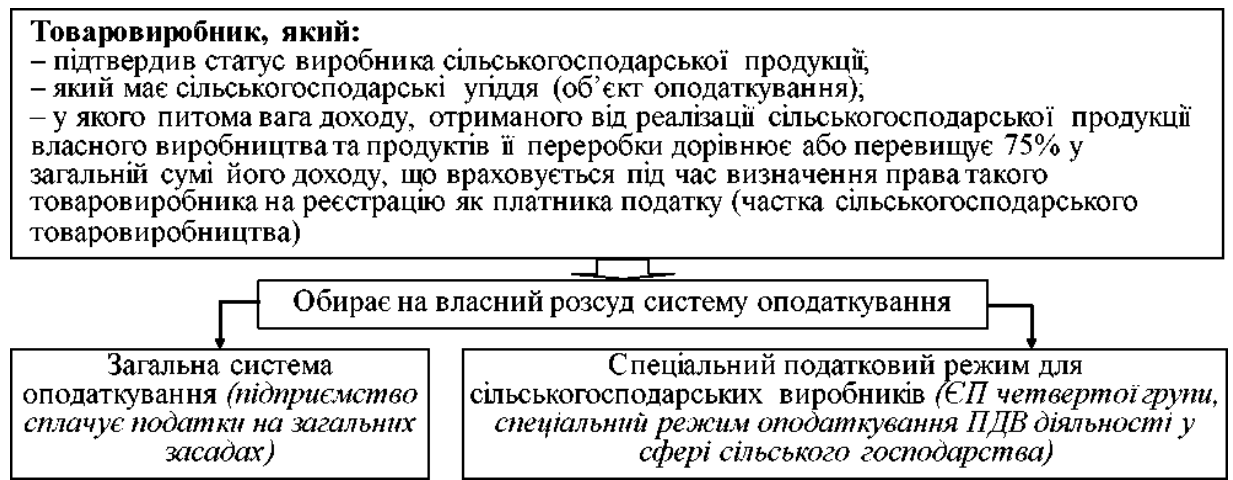


Рис. 1.4. Алгоритм визначення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств

Розглянуті фактори впливу на сільськогосподарське виробництво зумовлюють необхідність спеціального порядку оподаткування та розгалуженої системи пільг у різновидах оподаткування для суб'єктів цієї галузі, адже сільське господарство, як і інші сектори економіки, підлягає оподаткуванню. Податкова система сільськогосподарських підприємств повинна виступати особливою складовою загальнодержавної системи оподаткування та враховувати специфіку фінансових відносин у галузі. Як зазначає М. Я. Дем'яненко, «принциповою умовою побудови податкової системи стосовно аграрного сектора АПК є максимальне врахування специфіки сільськогосподарського виробництва» [28, С. 37]. Тому виникає необхідність у додатковому, теоретичному розкритті тих положень, які б позитивно впливали на вдосконалення системи оподаткування підприємств

аграрної сфери.

З наведеного випливає, що сільськогосподарські підприємства, які визнані платниками податків, повинні дотримуватись умов податкового законодавства, представленого ПКУ, та здійснювати вибір найоптимальнішої системи оподаткування. Розглянувши особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств і проаналізувавши дослідження таких українських вчених, як Н. М. Деєва, Н. І. Редіна, Т. О. Дулік, Т. Ф. Плахтій [109] узагальнимо класифікацію податків, передбачених ПКУ й які є об'єктом обліку та контролю, за сукупністю ознак (дод. А, Б).

1.2. Податки як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю

Бухгалтерський облік має свій об'єкт, тобто явища і процеси, які пов'язані з діяльністю підприємства та мають грошове вираження й зафіксовані в первинних документах. Тому до об'єктів у бухгалтерському обліку відносяться господарські засоби, джерела їх утворення, господарські процеси та фінансові результати. Отже, розрахунки за податками входять до складу джерел утворення господарських засобів і формують поточні зобов'язання, оскільки передбачається їх погашення протягом одного операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців від дати складання балансу.

В Україні функціонує система бухгалтерського обліку, що регламентується Законом № 996 [101], П(С)БО і Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі - НП(С)БО), та система обліку за правилами ПКУ. Податковий кодекс України є нормативним документом, в якому визначено склад податкової системи і розроблено механізм обчислення та сплати всіх податків та обов'язкових платежів, що, як зазначалось, є об'єктами обліку. Тому, згідно з ст. 44 ПКУ для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та / або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів

бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів щодо обчислення та сплати податків, ведення яких передбачено законодавством [111].

Слід зазначити, що зміни в системі оподаткування, які мали місце після прийняття ПКУ у 2010 році, сприяли загостренню питання про співвідношення систем бухгалтерського обліку й оподаткування. Постійний розвиток і вдосконалення є невід'ємним атрибутом бухгалтерського обліку. З цього приводу висловився професор Г. Г. Кірейцев, стверджуючи, що «...бухгалтерський учет следует рассматривать как постоянно развивающуюся разомкнутую систему наблюдения и измерения.» [52, С. 27].

На нашу думку можна стверджувати, що фінансовий облік є підсистемою бухгалтерського обліку та передує такому поширеному у практиці і закріпленому в Законі № 996 та П(С)БО поняттю як «фінансова звітність» [83; 101]. Звідси випливає, що такому поняттю, як «податкова звітність» мають передувати податкові розрахунки й облік із урахуванням вимог ПКУ (облік для потреб оподаткування).

Відповідно на підставі податкових документів (податкові накладні) - податкова звітність (декларації). З точки зору побудови облікової інформації, така послідовність є логічною і зрозумілою, а існування обліку для потреб оподаткування зумовлюється практичною діяльністю.

Сьогодні облік податків існує не ізольовано, а в сполученні з бухгалтерським, особливо з його складовою частиною - первинним обліком, що дає великі можливості для використання інформації бухгалтерського обліку для цілей оподаткування. Тому можемо стверджувати, що без бухгалтерського обліку відособлений облік для цілей оподаткування існувати просто не може в практичному розумінні. Відповідно до п. 2 ст. 3 Закону № 996 [123] бухгалтерський облік є обов'язковим і ведеться підприємством відповідно до нормативних вимог, а фінансова, податкова, статистична й інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на використанні облікової інформації. Наведена норма забезпечує узгодження

показників різних видів звітності. Але на практиці це не завжди досягається. Згідно з діючими нормативними вимогами підприємства, що перебувають на загальній системі оподаткування, мають обов'язково вести облік розрахунків за податками відповідно до нормативних положень із бухгалтерського обліку й облік розрахунків за податками згідно з податковим законодавством.

Тобто, окрім управлінського та фінансового (які офіційно визнано самостійними видами бухгалтерського обліку), до складу бухгалтерського обліку методично включено податковий облік розрахунків. Питання обліку відносин розподілу у формі податків і методики його ведення висвітлювалися у працях вітчизняних учених, як: Ф. Ф. Бутинця, М. Я. Дем'яненка, В. М. Іванова, Г. Г. Кірейцева, О. Ф. Кирилюк, Л. І. Стадніка, П. Т. Саблука, С. Ф. Легенчука; Т. О. Пасько, Т. Ф. Плахтій, О. Г. Пономаренка, М. А. Проданчука. За точками зору на податковий облік їх можна поділити так: дослідники, які не виділяють його як вид обліку; вчені, котрі визнають такий вид обліку як підсистему бухгалтерського обліку; група економістів, які є прибічниками існування податкового обліку як самостійної інформаційної системи.

Проаналізувавши літературні джерела, дійшли думки, що в деяких із них зустрічаються такі терміни, як «облік податкових розрахунків» [87, С. 22-28], «облік податків» [44, С. 299], «податковий облік» [29, С. 11;], «облік з метою оподаткування» [10, С. 34], «облік податкових відносин», «облік для цілей (потреб) оподаткування» [56] тощо. Невизначеність у законодавстві спричинила різні підходи до розуміння сутності цього поняття й у фаховій літературі. Так, вітчизняні автори по-різному їх трактують. Одні автори вважають облік податків частиною (підсистемою) бухгалтерського обліку, скажімо Т. О. Пасько, тоді як В. М. Сердюк називає податковий облік системою накопичення інформації, необхідної для розрахунку податків і контролю за їх сплатою. За такого тлумачення облік обмежується функцією накопичення інформації, що звужує його категорійно-термінологічний апарат і практичну цінність для користувачів. Інші автори, з прийняттям ПКУ, називають його системою підготовки та накопичення інформації платника

податків, необхідної для розрахунку податків, і пов'язують розмежування бухгалтерського обліку у зв'язку із інституційними змінами в економіці [82; 118; 150]. Так, Е. С. Гейер зазначає, що за цих умов взаємозв'язок між бухгалтерським обліком і оподаткуванням значно зменшується, оскільки інтереси користувачів суттєво відрізняються, навіть є протилежними [19, С. 115]. Так, серед інститутів, що мають прямий вплив на функції та роль бухгалтерського обліку, слід виокремити інститут оподаткування (держава) й інститут бізнесу (господарюючі суб'єкти). Саме вони втілюють дві протилежні позиції інтересів, які своїм співіснуванням і функціонуванням забезпечують існування бухгалтерського та обліку для потреб оподаткування. Не викликає сумніву той факт, що ускладнена правовими нормами та важка для сприйняття система облікового відображення податкових розрахунків на сільськогосподарських підприємствах, у тому числі в частині нарахування податку на прибуток, призводить до зниження контролю та зростання маніпулювання обліковими даними, погіршення платіжної дисципліни, що в свою чергу позначається на сплаті податкових сум до бюджету та потребує значних затрат часу і коштів на контроль та адміністрування. Не випадково у фаховій літературі зустрічаються думки, що «податковий облік втратив свою актуальність у сфері застосування ПКУ» [106, С. 47;]. Такі твердження науковців є передчасними, оскільки це поняття має місце і застосовується в положеннях ПКУ [111]. Саме тому облік у системі оподаткування слід розглядати як частину (підсистему) інформаційного простору підприємства, підтверджену відповідними документами, що і являє собою бухгалтерський облік, у формі обліку для цілей (потреб / з метою) оподаткування.

У цілому об'єктом бухгалтерського обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством мають виступати база та / або об'єкт оподаткування і податкові зобов'язання платника податку. Тому дослідимо податок на прибуток та ПДВ, які є об'єктом бухгалтерського обліку і контролю та покладені в основу магістерського дослідження.

Сільськогосподарські підприємства, які перебувають на загальній

системі оподаткування згідно з ПКУ, сплачують податок на прибуток підприємств. Відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [117] і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [100] об'єктом бухгалтерського обліку є прибуток, обчислений згідно з бухгалтерським законодавством, шляхом зменшення доходів звітного періоду на суму витрат звітного періоду. Зміст об'єктів бухгалтерського обліку й особливості їх визнання при розрахунках із податку на прибуток узагальнено на рис. 1.5.

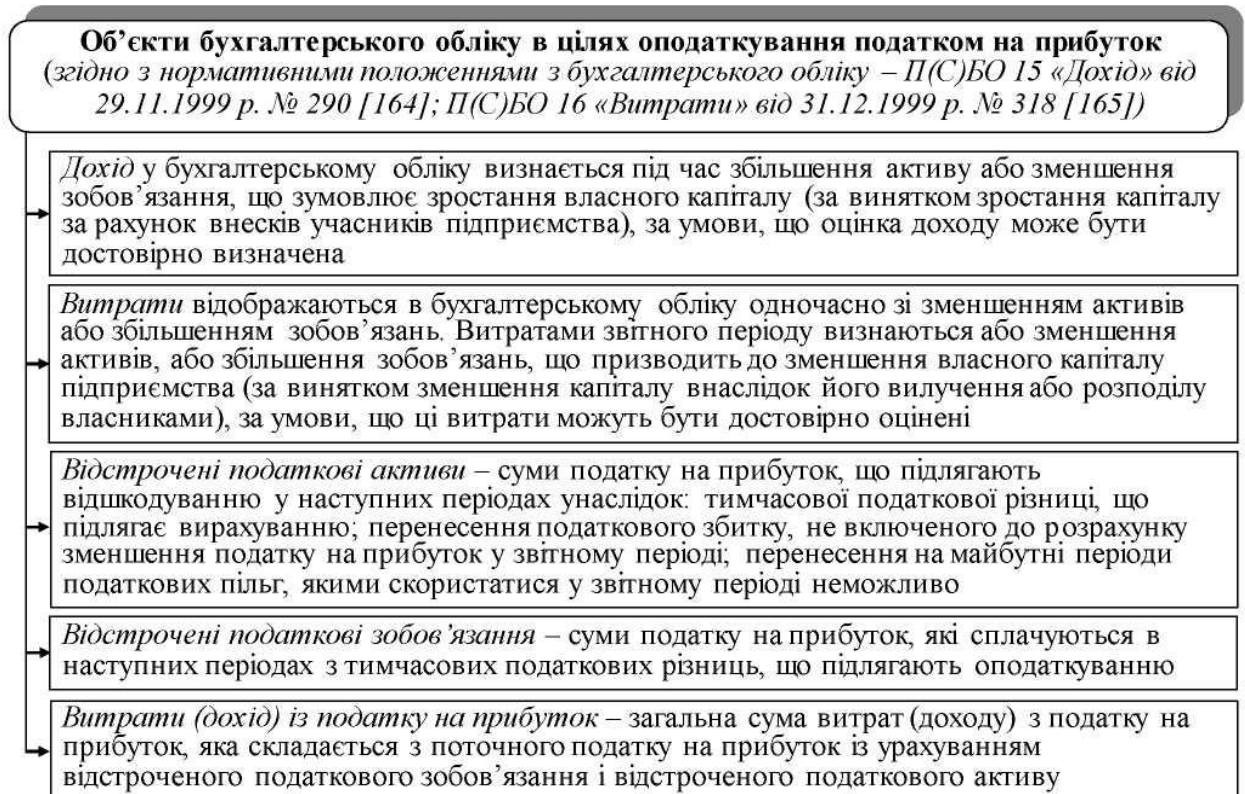


Рис. 1.5. Об'єкти бухгалтерського обліку податку на прибуток

У податковому законодавстві об'єктом обліку податку на прибуток виступає база оподаткування (грошове вираження об'єкта оподаткування). Згідно з ПКУ об'єктом обкладання податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства, на різниці, які виникають відповідно до положень податкового законодавства. З наведеного видно, що відмінності, які зумовлені нормативним регулюванням бухгалтерського обліку в частині обліку податку на прибуток (П(С)БО 17 «Податок на прибуток») та обліку для

цілей оподаткування (ПКУ), продовжують існувати та зумовлюють появу податкових різниць, які є об'єктом бухгалтерського обліку й обчислення яких передбачено податковим законодавством. Тому можна виокремити такі об'єкти обліку розрахунків із податку на прибуток підприємств згідно з податковим законодавством як доходи, витрати та податкові різниці.

Окрім податку на прибуток для сільськогосподарських підприємств важливим є реалізація непрямого оподаткування у формі ПДВ. При цьому інструментом реалізації на підприємстві цього податку є бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік надає інформацію про доходи, витрати та вартість активів підприємства, яка необхідна для оцінки й аналізу ефективності управління доходами та витратами. Тому до системи бухгалтерського обліку в частині розрахунків за ПДВ податкова політика висуває вимоги, які мають бути враховані при організації та побудові методики обліку розрахунків за ПДВ, а також їх контролю [107, С. 882]. Об'єктом обкладання цим податком є операції платників податку з: поставки товарів і послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України; ввезення товарів на митну територію України; вивезення товарів за межі митної території України; постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажів [111]. Отож об'єктом обліку розрахунків за ПДВ є податкове зобов'язання, яке підлягає сплаті до Державного бюджету України та визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. При допомозі бухгалтерського обліку для цілей оподаткування здійснюється узагальнення інформації про об'єкт оподаткування, що необхідна для визначення бази оподаткування, а також про операції, що формують об'єкт обкладання ПДВ [137, С. 167].

При первинному спостереженню (а саме документуванню) та вартісній оцінці операцій із постачання товарів, робіт і послуг у системі бухгалтерського обліку відображається інформація про об'єкт обкладання ПДВ. Шляхом групування та систематизації на рахунках бухгалтерського

обліку з застосуванням подвійного запису в системі бухгалтерського обліку формується інформація про базу оподаткування ПДВ, внаслідок чого завдяки методу підсумкового узагальнення визначається розмір ПДВ. Бухгалтерський облік для потреб оподаткування забезпечує узагальнення та накопичення інформації для визначення бази оподаткування та операцій, що формують об'єкт обкладання ПДВ. Але оскільки в системі бухгалтерського обліку розрахунки за ПДВ є складовою поточних зобов'язань підприємства, варто дослідити його як облікову категорію крізь призму механізму справляння ПДВ, який передбачає, що оподаткуванню підлягає лише додана вартість (додається в процесі виробництва товарів до вартості сировини, матеріалів, палива на кожній стадії руху товарів від виробника до споживача), а не обіг від реалізації. Облікова інтерпретація принципу збирання-відшкодування, а також механізм адміністрування ПДВ визначають облікові процедури нарахування та сплати цього податку (рис. 1.6).

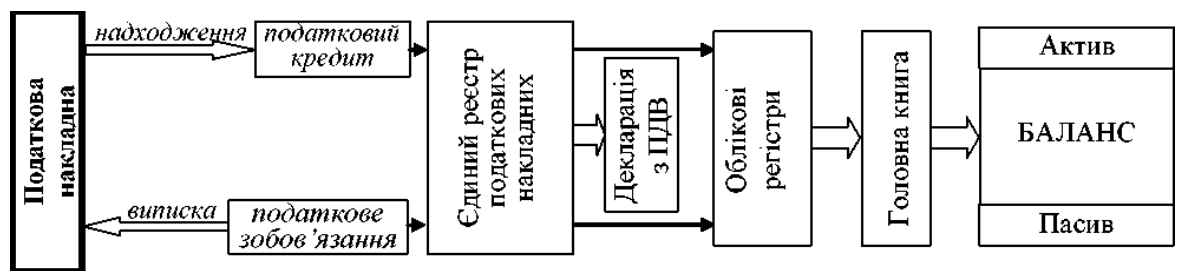


Рис. 1.6. Облікові процедури відображення розрахунків за ПДВ

Як видно з рисунка 1.6, у практичній роботі бухгалтерів сільськогосподарських підприємств відображається не сам ПДВ, як податок, а податковий кредит і податкове зобов'язання з ПДВ. Під розрахунками за ПДВ у бухгалтерському обліку слід розуміти систему відносин між суб'єктом господарювання та державою в особі фіскальних органів щодо перерахування належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що формують податкове зобов'язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату згідно з чинними правилами ПКУ [111]. При цьому ПКУ представляє визначення понять, зокрема:

«податкове зобов'язання» - загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному податковому періоді (пп. 14.1. 179); «податковий кредит» - сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V «Податок на додану вартість» ПКУ [111].

Т. Ф. Плахтій також доводить необхідність уточнення понять «податкове зобов'язання» та «податковий кредит». Датою виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту згідно з нормами ПКУ є ситуації, наведені на рис. 1.7.

Дата виникнення податкового зобов'язання	Дата виникнення податкового кредиту
<p>Із постачання товарів (робіт, послуг) – дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:</p> <ul style="list-style-type: none"> – дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів / (робіт, послуг) за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; – дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку 	<p>Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту, для переважної більшості операцій що здійснені на території України, вважається дата тієї події, що відбулася раніше:</p> <ul style="list-style-type: none"> – дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів / послуг; – дата отримання платником податку товарів / послуг, що підтверджено податковою накладною

Рис. 1.7. Дата виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ згідно ПКУ

Також, відповідно до норм ПКУ застосовується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, визначений Законом № 996 [123], згідно якого для встановлення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів [123].

Виходячи з викладеного, наведемо сукупність об'єктів обліку розрахунків за податками згідно з нормативними положеннями з

бухгалтерського обліку та податкового законодавства, що виникають на сільськогосподарських підприємствах за найхарактернішими для цієї галузі податками (рис. 1.8).

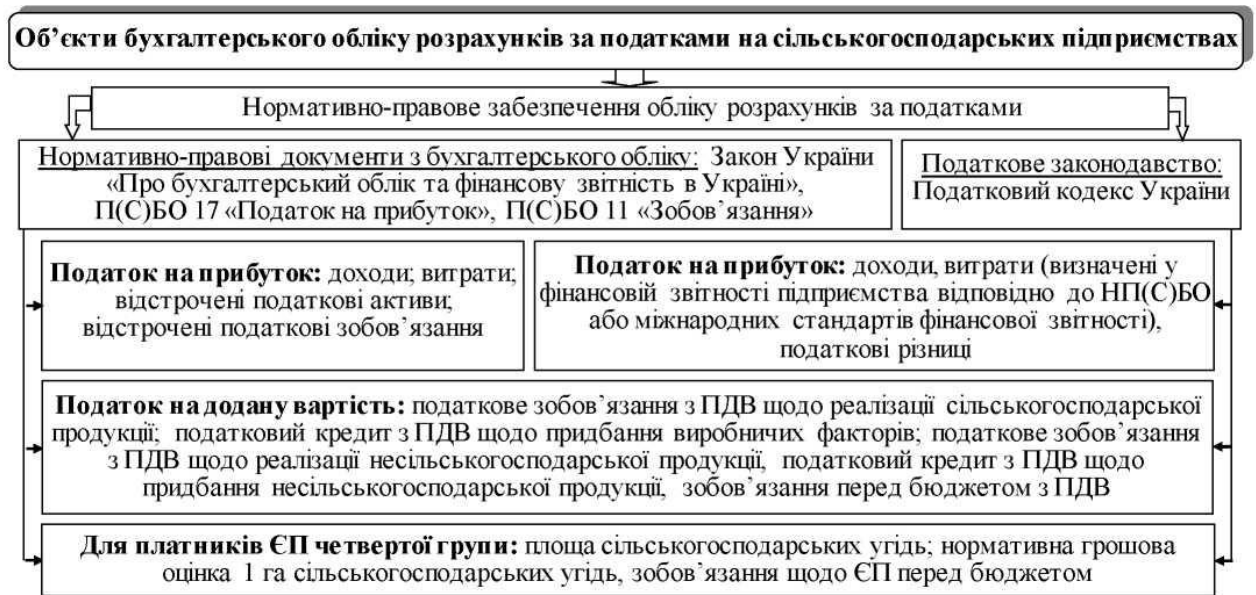


Рис. 1.8. Об'єкти бухгалтерського відображення розрахунків за податками підприємств відповідно до нормативних положень із бухгалтерського обліку та податкового законодавства

Із дослідження об'єктів обліку розрахунків за податками можна зробити висновок, що такі об'єкти обліку як податкові зобов'язання з ЄП четвертої групи згідно з нормативними положеннями з бухгалтерського обліку та податковим законодавством збігаються, на відміну від податку на прибуток, де існує сукупність відмінностей, які будуть досліджені в наступному розділі. Податковим зобов'язанням із ПДВ не притаманні розбіжності між різними нормами регламентації, проте вони можуть виникати в господарській діяльності підприємств, що зумовлює необхідність посилення контролю за правильністю формування податкового зобов'язання з ПДВ перед бюджетом.

Окрім зазначеного, виділені об'єкти обліку розрахунків за податками в свою чергу є об'єктами контролю. Враховуючи переважаюче значення податкових надходжень у дохідній частині бюджету (у 2017 році в структурі доходів Державного бюджету України вони становили 78,2%), тому процес контролю за їх сплатою повинен мати налагоджений систематичний характер.

Питаннями контролю в системі управління підприємством займалися такі вчені, як: І. І. Бабіч [8; 9], С. В. Бардаш [10], Т. А. Бутинець [11], Ф. Ф. Бутинець [12], Н. Г. Виговська [14], Л. В. Гуцаленко [23], В. А. Дерій [31], Г. Г. Кірейцев [54], М. Д. Корінько [61], Є. В. Калюга [50], В. Ф. Максимова, Р.А.Сагайдак [127] та інші.

Одним із найважливішим для підприємства видом контролю є внутрішній контроль. Так, можна відстежити різні визначення «внутрішнього контролю», що знаходять свої відображення не тільки в науковій літературі, але й у міжнародних нормативних актах (дод. В). Даючи визначення цьому поняттю, науковці виходять переважно з того, що це перевірка фактичного стану підприємства, дотримання вимог законодавства тощо і не закладають у нього те, що це і система накопичення достовірної інформації для прийняття вмотивованих управлінських рішень, як основи ефективного господарювання підприємства в майбутньому.

Ураховуючи вищевикладене та проаналізувавши вітчизняну і зарубіжну економічну літературу (див. дод. Д) приходимо до висновку, що під внутрішнім контролем слід розуміти систему впорядкованих і взаємопов'язаних заходів, визначених керівним складом підприємства, реалізація яких дозволяє своєчасно здійснювати перевірку відповідності діяльності суб'єкта господарювання.

Основними завданнями внутрішнього контролю розрахунків за податками є: забезпечення достовірності розрахунків сум податків; своєчасне погашення зобов'язань за податками; недопущення фактів помилок у веденні бухгалтерського обліку й податкового обліку, у звітності підприємства за податками; неухильне дотримання термінів подання звітності.

Для того, щоб внутрішній контроль розрахунків за податками ефективно функціонував, необхідна його раціональна організація. Наразі серед дослідників відсутня єдина думка щодо розуміння сутності та необхідності організації внутрішнього контролю.

Розглянувши різні підходи науковців до розуміння категорії

Трактування понять «внутрішній контроль», «організація контролю» та «облікова і податкова політика» різними авторами

Автор, джерело	Визначення
А. Внутрішній контроль	
І. І. Бабіч [10, С. 13-14]	«Внутрішній контроль - це не лише одна з функцій управління, але і важливий елемент системи управління. ... Призначення внутрішнього контролю полягає в сприянні успішної реалізації облікової, фінансової й іншої економічної і правової політики в процесі управління господарюючим суб'єктом, у забезпеченні процесу формування й ефективного використання майна й усіх ресурсів в усіх сферах»
Н. Г. Виговська [21, С. 249]	«Внутрішній контроль слід розуміти у більш широкому розумінні, ніж внутрішньогосподарський контроль»
Л. В. Гуцаленко [36, С. 85]	«Внутрішній контроль є інструментом, який застосовується керівництвом для цілковитої впевненості в тому, що його діяльність здійснюється чесно, законно, ресурси належно захищені від втрат і використовуються економно й ефективно, а інформація щодо результатів діяльності достовірна»
В. А. Дерій [46, С. 12]	«Внутрішній (внутрішньофірмовий) контроль - це контроль, що здійснюється працівниками підприємства відповідно до їхніх повноважень»
Є. В. Калюга [71, С. 132]	«Внутрішній контроль - здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства»
М. Д. Корінько [82, С. 302]	«Внутрішній контроль - це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення і здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства»
Л. В. Сотникова [202, С. 9]	«Внутрішній контроль - система заходів, організованих керівництвом підприємства і здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій»
Б. Організація контролю	
Ю.Я. Литвин [118, С. 122]	«Організація внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах спрямована на досягнення максимальної економічної ефективності виробництва при мінімальних затратах праці і коштів, спираючись на матеріальну зацікавленість працівників у результатах своєї праці»
Лімска декларація керівних принципів контролю [122]	«Організація контролю є невід'ємною складовою управління громадськими фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний і підзвітний характер цього управління»
С. В. Кучер [88, С. 87]	«Організація системи внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток безпосередньо залежить від її цільового спрямування та завдань, які ставляться перед контролерами»

Продовження табл. 1.1

В. П. Пантелеєв [149, С. 231]	«...Під організацією внутрішнього контролю розуміють стійку, впорядковану сукупність підрозділів з контролем (осіб, які виконують контроль), із їх ієрархічними взаємозв'язками, що відображають підпорядкованість як по
С. В. Івахненко [67, С. 103]	«Організації можуть оцінити й визначити шляхи вдосконалення системи контролю. COSO визначає внутрішній контроль як процес, здійснюваний радою директорів компаній, менеджментом, іншим персоналом, для забезпечення розумної гарантії досягнення таких цілей: ефективність та економічна доцільність операцій; надійність
У. О. Марчук [129, С. 237-238]	«Організація внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах складається з групи заходів, від яких залежить специфіка роботи внутрішньогосподарського контролю, оскільки сільськогосподарські підприємства різняться між собою за формами власності на землю, засобами виробництва, змістом діяльності, структурою і розміром посівних площ, структурою сільськогосподарської продукції,
В. Податкова та облікова політика підприємства	
О. В. Дикун [51, С. 42]	«Податкова політика підприємства - це складова стратегічного управління підприємством, яка передбачає систематизовану, організовану, цілеспрямовану діяльність керівництва суб'єктів господарювання щодо розподілу обов'язків і повноважень між працівниками, які безпосередньо зайняті в процесі організації оподаткування
Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[175]; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [144]	Облікова політика - сукупність принципів, методів і використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Г. Г. Кірейцев [77, С. 5]	«Облікова політика полягає у виборі методів і процедур опрацювання облікової інформації на основі нормативно передбачених принципів ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської фінансової звітності»
В. Г. Швець [227, С. 141]	«Облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні і в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого - як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і
Ф. Ф. Бутинець [17, С. 64]	«На підприємствах положення податкової політики України можуть бути лише одним із розділів Положення про облікову політику, оскільки податкова політика - частина методичного інструментарію бухгалтерського обліку і є
Ф. Ф. Бутинець [18, С. 32]	«Облікова політика - це сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства, інтересам

організації внутрішнього контролю. Розглянувши різні підходи науковців до розуміння категорії «організація» (табл. 1.1), можна стверджувати, що найповніше це питання дослідив професор М. Д. Корінько, який прийшов до висновку, що організацію можна розглядати як процес, систему (причому як система вона формується в результаті процесу) й як діяльність із упорядкування всіх елементів визначеного об'єкта в часі та просторі (такий підхід відображає практичне спрямування) [61, С. 50]. У зв'язку з чим під організацією внутрішнього контролю розрахунків за податками розуміємо сукупність дій власників та уповноважених ними осіб щодо забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю в частині правильності розрахунків за податками, а предмет такої організації визначаємо як процес формування ефективної системи внутрішнього контролю розрахунків за сплачуваними підприємством податками.

На нашу думку, можна стверджувати, що важливим питанням для сільськогосподарських підприємств остається розробка чіткої методики внутрішнього контролю, особливістю якої є: базування на суворому документуванні операцій; врахування відмінностей об'єктів оподаткування; впорядкування первинної документації з обліку об'єктів оподаткування та визначення основних джерел інформації й інформаційної бази контролю. Таку методику підприємство розробляє і закріплює в обліково-контрольній політиці.

1.3.Обліково-аналітичне та контрольне забезпечення податкового менеджменту

Відносини, в які вступають підприємства із суб'єктами зовнішнього середовища, базуються на інформації про це підприємство. Це дозволяє оцінити можливість практичної реалізації своїх економічних інтересів у взаємовідносинах з ним. Попит на інформацію дуже високий, тому щоб задовольнити різні інформаційні потреби зацікавлених сторін, підприємство мусить упорядкувати потоки своєї фінансової інформації, систематизувати її в

залежності від запиту користувачів з точки зору корисності. Отже, одним з головних елементів системи управління є його інформаційне забезпечення.

Однобічно, на нашу думку, підходить до визначення інформації В.В.Ковальов, який стверджує, що інформація – це відомості, які зменшують невизначеність в тій галузі, до якої вони належать. А.С.Сосненко вважає, що інформація – це відомості, одержані з різних джерел, які необхідно знайти чи одержати, вивчити чи дослідити, відкинути чи прийняти, перевірити і за необхідністю перевірити ще раз, перетворити на ресурс, прийняти рішення по його використанню і порахувати (спрогнозувати) її загальну вигоду (економічну, соціальну, технологічну, політичну тощо). Як видно, автори акцентують увагу на процесі обробки і підготовки інформації для прийняття рішень.

Ф.І.Хміль пропонує наступне визначення поняття інформації: „У загальному розумінні інформація – це документальні або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі. При цьому інформація відображає стан та зміни стану певної системи”. У цьому визначенні міститься більш широка характеристика інформації. Дійсно, прийняття управлінських рішень має базуватись не лише на інформації господарюючого суб'єкта, але й має враховувати відомості про суспільні явища і середовище суб'єкта господарювання. Більш конкретно до тлумачення інформаційного забезпечення підходить В.В.Ковальов, який об'єднує інформаційну базу в п'ять блоків: відомості регулятивно-правового характеру; фінансові відомості нормативно-довідкового характеру; бухгалтерська звітність; статистична звітність; несистемні дані. Отже, обліково-аналітичне забезпечення повинне враховувати інтереси різних користувачів інформації як в часі, так і в просторі.

Цікаву думку з приводу задоволення інформацією різних користувачів висловлює Д.С.Олійник. Автор зазначає, що об'єктивне за своєю природою переважне право вищого менеджменту підприємства формувати фінансову

інформацію безперечно нехтує інтересами інших користувачів. Саме ця обставина, вважає він, є головною причиною асиметрії фінансової інформації.

Підприємці залежно від обсягу та видів діяльності вибирають форму бухгалтерського обліку, деталізацію показників, необхідних для маркетингу, менеджменту та інших потреб управління. Всі суб'єкти господарювання, створюючи динамічну систему обліку, здійснюють певний комплекс процедур, які формують обліково-аналітичний процес.

Обліково-аналітичний процес являє собою сукупність процедур з формування і обробки первинної інформації про господарську діяльність, яку здійснюють підприємці, з метою активного впливу на постійне удосконалення виробництва продукції для підвищення ефективності господарювання. Цей процес необхідно розглядати за змістом і технологією обробки інформації, що характеризує господарську діяльність, та перетворює початкові дані в результативні за певними програмами для оптимізації управління виробництвом.

За змістом – це замкнена система збору й обробки обліково-економічної інформації суб'єкта фінансово-господарської діяльності, яка включає: об'єкти обліку, джерела інформації та методичні прийоми обліку. Об'єктами обліку є капітал та джерела його утворення; ресурси, в які вкладений капітал (інтелектуальні, матеріальні, трудові, фінансові, інвестиційні), процеси і результати фінансово-господарської діяльності, виконання господарських і фінансових зобов'язань, розрахунково-кредитні операції.

Джерелами інформації є законодавчо-нормативні акти, планово-регулюючі документи, організаційно-розпорядча документація, методики і стандарти з обліку, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність. Інформація формується за певними методичними прийомами. Методичні прийоми – це загальнонаукові (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування та ін.) та конкретні емпіричні прийоми бухгалтерського обліку, аналізу, контролю (документалістики, двоїстості, органолептичні та ін.).

Американські автори Глен А. Велш і Деніел Г. Шорт розглядають облік як інформаційну систему керування, яка постійно пристосовується до потреб суспільства. З цього випливає висновок, що систему обліку потрібно змінювати і вдосконалювати паралельно з розвитком суспільно-економічних відносин. При цьому вони вважають, що облік знаходиться під впливом таких чинників, як: тип державного правління, тип економічної системи, галузь економіки, тип регулювання та контролю. В.В.Сопко, крім того, називає такі чинники, як вид діяльності (основна, допоміжна обслуговуюча), структура організації виду діяльності (цехова або безцехова), характер технології (перервна або безперервна) і т.п..

Слід відзначити, що не всі автори розглядають обліково-аналітичний процес як єдину систему. Так, В.В.Сопко і В.П.Завгородній відокремлюють обліковий (первинний, поточний і підсумковий етапи), контрольний (підготовка, обробка даних, узагальнення результатів) та аналітичний (підготовка даних, аналітичні розрахунки, висновки й пропозиції) процеси, але підкреслюють їх тісний взаємозв'язок. М.Т.Білуха вважає, що обліково-аналітичний процес повинен розглядатися як єдина система безперервного добору й обробки необхідних показників. Проте автор не деталізує, які саме показники є необхідними.

При дослідженні інформаційних потоків варто зупинитися на джерелах формування інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень. Основним і найбільш значимим джерелом є бухгалтерська інформація, тобто інформація, яка надається бухгалтерським обліком. Вважаємо за правомірне ствердження, що вимоги до бухгалтерського обліку, дещо видозмінились у зв'язку із зміною зовнішніх факторів. Це означає, що інформація, надана бухгалтерським обліком має бути більш деталізованою, розширеною і релевантною, відповідати інтересам зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Як показують дослідження, питання інформаційного забезпечення менеджменту є досить невизначеним в науковій літературі. Наприклад, у

І.Н.Герчикової знаходимо, що управлінські рішення приймаються в системі менеджменту на основі інформації, яку отримуємо і обробляємо у процесі підготовки рішень. У цій роботі в якості інформаційного забезпечення називається складання й аналіз фінансової звітності по підприємству в цілому та його центрах відповідальності; фінансове планування і контроль. З цього випливає, що задачі менеджменту підмінюються задачами управлінського обліку. Далі відмічається, що управлінський облік як система внутрішньогосподарського управління включає в себе чотири види обліку і звітності: бухгалтерський, оперативний, фінансовий і статистичний, кожний з яких виконує свої специфічні функції та має певні форми звітності. Із цим важко погодитись, оскільки сучасний управлінський облік спрямований, головним чином, на формування інформації про витрати на виробництво продукції та доходи від її реалізації.

У деяких випадках питання інформаційного забезпечення менеджменту зводиться до класифікації інформації: до поділу її на зовнішню і внутрішню, загальну, стимулюючу, виключну, контрольну, розподільчу. А.А.Радугін оперує поняттям „управлінські інформаційні системи”, маючи на увазі інтегровані звітні системи, спеціально призначені для допомоги менеджерам у плануванні, здійсненні й контролі діяльності підприємства. В інших випадках питання про інформаційне забезпечення менеджменту замінюється розглядом його методів і прийомів аналізу. Таким чином, у літературі бухгалтерський управлінський облік як джерело інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень у системі менеджменту або не згадується зовсім, або торкається мимохідь.

На взаємопроникнення управлінського обліку й елементів менеджменту, яке лежить в основі побудови інтегрованої системи управління підприємством, вказує Б.Райан, стверджуючи, що управлінський облік повинен надавати інформацію для прийняття рішень керівниками, однак можна значно розширити рамки обліку. Оскільки облікова діяльність регламентує правила й процедури, вона здійснює широкий вплив на структуру

взаємозв'язків всередині організації та сама підпадає під вплив цієї структури. Отже, не дивлячись на різноманіття літературних джерел з менеджменту, питання його інформаційного забезпечення залишається відкритим. Фундаментом оперативного менеджменту, його банком даних повинен стати управлінський облік та управлінський аналіз. Особливу увагу потрібно надавати якості інформації, зокрема обліково-аналітичного характеру, яка досить помітно впливає на обсяг витрачання матеріальних і фінансових ресурсів, рівень прибутковості, ринкову вартість підприємства та інші показники, що характеризують рівень добробуту власників і працівників, темпи розвитку підприємства.

Спроби розкрити суть обліково-аналітичного забезпечення управління як інтегрованої системи вже мали місце в економічній літературі. Окремі підходи щодо даного поняття, як вже згадувалось раніше, знайшли своє відображення в працях М.Т.Білухи, але він приділяв увагу більше обліково-аналітичному процесу, а не забезпеченню управління]. Цією проблемою займалися В.Сопко та В.Завгородній. Проте вони більше уваги приділяли організації технології обліку, аналізу й контролю.

При розкритті суті обліково-аналітичного механізму як інтегрованої системи нею покладені в основу такі основні критерії: системність; регулювання економічних відносин; функціональне призначення; цільова спрямованість. Обліково-аналітичний механізм вона визначає як „інтегровану систему способів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньосистемних функцій, зокрема інформаційних щодо суб'єктів влади, власності, відповідальності та ін. суб'єктів за інтересами при розв'язанні загальносистемних задач; форму регулювання економічних інтересів”.

Обліково-аналітичне забезпечення являє собою досить складну інформаційну систему, тому що мова йде про різні рівні управління, багаточисельні об'єкти фінансового менеджменту. При цьому потрібно враховувати інформаційні взаємозв'язки між фінансовим менеджментом на

макро- і мікрорівні, а також взаємозалежність між рівнями, тому що на макрорівні необхідна інформація мікрорівня, і навпаки – на мікрорівні необхідна інформація макрорівня. Фінансова звітність не в повній мірі задовольняє не тільки макро-, а й мікрорівень. Обліково-аналітичну інформацію можна формувати за такими класифікаційними ознаками: за рівнем управління – макроекономічна, мікроекономічна; за користувачами – зовнішня, внутрішня; за видами управління – оперативна, поточна, стратегічна, інноваційна; за змістом – за об'єктами, за видами діяльності, за галузями; за функціональною ознакою – планова, нормативна, оперативно-технічна, дані фінансового, управлінського, статистичного обліку, контрольна, аналітична.

На основі дослідження теоретичної суті інформаційного забезпечення менеджменту ми дійшли висновку, що система обліково-аналітичного забезпечення фінансового менеджменту являє собою безперервне і цілеспрямоване формування відповідних інформаційних потоків, підпорядкованих вимогам планування, аналізу, підготовки ефективних управлінських рішень і контролю за їх виконанням у фінансовій діяльності підприємства. Теорія обліково-аналітичного забезпечення фінансового менеджменту передбачає розгляд його як цілісної системи взаємопов'язаних облікових і аналітичних способів та інструментів управління фінансами. Таким чином, система обліково-аналітичного забезпечення як єдина, інтегрована система повинна виконувати обслуговуючу функцію потреб управління, яка б відповідала вимогам керівників, власників, акціонерів, інвесторів, представників влади та інших користувачів інформації.

Враховуючи, що державу цікавить правдива інформація щодо правильності нарахування та сплати обов'язкових платежів, яка міститься в бухгалтерській і фінансовій звітності, а підприємство (керівництво, власники) намагається мати об'єктивне уявлення про процеси, які в ньому відбуваються щодо податкових платежів, тому особливе значення при цьому набувають бухгалтерський облік і внутрішній контроль. Отже, вони є підґрунтям

податкового менеджменту на всіх його рівнях. При цьому, податковий менеджмент, як система управління податками, складається з декількох структурних елементів (вони універсальні для всіх рівнів), що характеризують сам процес управління інформаційними потоками (дод.Ж).

Так професор Т. І. Криштальова наголошує, що однією з головних умов успішного здійснення внутрішнього контролю є гармонізація інтересів держави щодо наповнення державного бюджету та підприємства в частині уникнення штрафних санкцій. Ми підтримуємо думку науковця, тому цільове спрямування внутрішнього контролю податкових розрахунків в узагальненому вигляді можна визначити як дослідження законності, доцільності та достовірності господарських операцій, що пов'язані зі здійсненням розрахунків з бюджетом, гарантування повноти нарахування та сплати податків, а також уникнення (мінімізація) штрафних санкцій у частині розрахунків за податками. Тому внутрішній контроль розрахунків за податковими платежами спрямований на виявлення негативних фактів господарської діяльності суб'єкта оподаткування. Тому основними завданнями внутрішнього контролю за такими розрахунками вбачаємо в попередженні та мінімізації наслідків порушень податкового законодавства за рахунок законності здійснюваних господарських операцій, своєчасності та повноти проведення розрахунків за податками (рис. 1.9).

Об'єктами організації внутрішнього контролю розрахунків за податковими платежами є різні види забезпечень (тобто, оснащення необхідними засобами та умовами, які дозволять здійснювати контроль на належному рівні). В дослідженні за основу приймаємо позицію Ф. Ф. Бутинця та Т. А. Бутинець щодо виділення видів забезпечень контролю, а саме: організаційного, технічного, економічного, нормативно-правового, інформаційного та методичного [11 С. 16], оскільки ширше коло їх видів зумовлює дублювання.

У діяльності підприємств виникають проблемні питання, для вирішення яких необхідно приймати вчасні, а головне вдалі управлінські рішення. Однак

останнім часом інформаційне або обліково-контрольне забезпечення внутрішнього контролю, як складової податкового менеджменту, науковці і практики почали розглядати як один із головних механізмів вирішення завдань і цілей, що постають перед керівниками підприємств.



Рис. 1.9. Економічна сутність внутрішнього контролю розрахунків за податками

Ключовим призначенням інформації обліково-контрольного забезпечення є надання системі менеджменту достовірної, повної та своєчасної інформації для прийняття обґрунтованих та ефективних рішень. Як зазначає професор Л. К. Сук, основою усього інформаційного забезпечення менеджменту є бухгалтерський облік (рис. 1.10). Тому ж поняття «обліково-контрольна інформація» включає інформацію, яка утворюється в бухгалтерському обліку (в тому числі й аналітична поряд із синтетичною), та інформацію, яка підтверджується методами контролю.

Джерелом обліково-контрольної інформації для управління податковими платежами у бюджет буде інформація документів, що перевіряються під час внутрішнього контролю.

Враховуючи, що контроль передбачає порівняння показників, закріплених у різних документах, із фактичними, виникає необхідність їх

виокремлення.



Рис. 1.10. Джерела інформації податкового менеджменту

Таким чином інформаційне забезпечення внутрішнього контролю формує сукупність первинних облікових документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку й інших документів, які підлягають перевірці, а також дані рахунків бухгалтерського обліку, зовнішньої та внутрішньої звітності, що і відображають фактичні дані.

Щодо документування податку на прибуток підприємств, то його основою є документи бухгалтерського обліку. Оскільки протягом місяця господарські операції підприємства відображаються й узагальнюються в системі бухгалтерського обліку й ці дані вносяться до облікових реєстрів, інформація яких, у свою чергу, є підставою для податкових розрахунків, то основою обліково -інформаційного забезпечення для складання податкової декларації з податку на прибуток є бухгалтерська інформація (рис. 1.11).

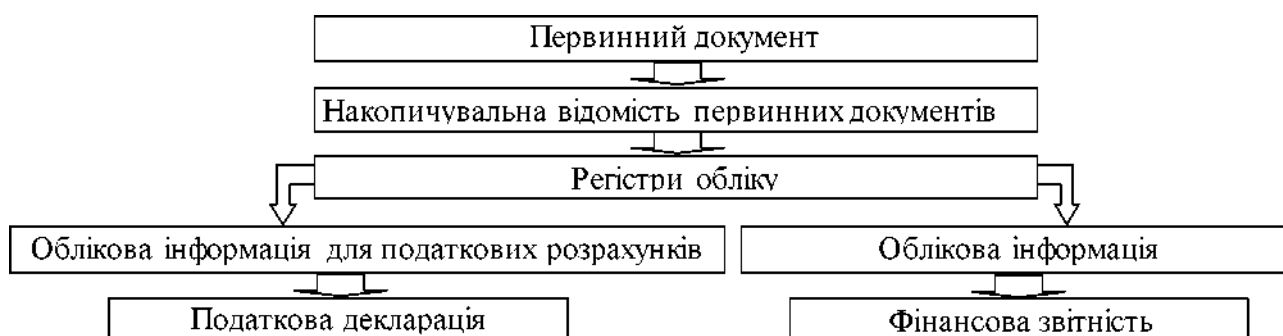


Рис. 1.11. Послідовність формування облікової інформації для потреб обкладання податком на прибуток підприємств

Законодавством закріплено й те, що підтвердженням даних податкових розрахунків є первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою

податків та зборів, ведення яких передбачено нормативним законодавством. При цьому, податкове законодавство не передбачає окремих первинних (податкових) документів для потреб оподаткування, в обов'язковому порядку формується лише податкова звітність (декларація).

Так, для накопичення інформації про постійні та тимчасові податкові різниці, що беруть участь у формуванні бази обкладання податком на прибуток, не передбачено жодного документа. Для виявлення таких різниць підприємства можуть виділяти окремі графи в регістрах бухгалтерського обліку, попередньо закріпивши такий спосіб в обліковій політиці. Отже, можна стверджувати, що ці податкові розрахунки є складовою бухгалтерського обліку, проте залишається невизначеним методичне забезпечення їх облікового відображення.

Враховуючи специфіку застосування механізму справляння ПДВ, як інформаційна система бухгалтерський облік повинен надавати інформаційні дані для управління податковими розрахунками та контролю за такими групами операцій платників податків: операції, що оподатковуються за ставкою 20%; операції, що оподатковуються за ставкою 0%; операції, звільнені від оподаткування; операції, що не є об'єктами оподаткування; операції [111]. Вимога до поділу на такі групи обумовлена тим, що сільськогосподарські підприємства одночасно можуть здійснювати як оподатковані, так і неоподатковані операції.

В Україні ПДВ справляється за схемою, що наведена на рис. 1.12. Тому такий механізм справляння ПДВ встановлює вимоги до інформаційних даних, що надає система бухгалтерського обліку (як один із елементів податкового механізму на мікрорівні) для забезпечення реалізації інших елементів (зокрема, державного податкового контролю), які в сукупності визначатимуть ефективність здійснюваної податкової політики.

Діючий механізм ПДВ безпосередньо впливає на бухгалтерський облік у частині видів інформації, які вона має генерувати, для можливості проведення контролю податкових розрахунків із ПДВ на рівні господарюючого суб'єкта.

Так, для реалізації макроекономічних елементів податкового механізму в частині справляння ПДВ насамперед необхідна інформація про величину податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ, а також першопричину їх виникнення: рух коштів чи рух товарно-матеріальних цінностей (далі - ТМЦ), що впливає з особливостей методу обліку за першою подією [111].



Рис. 1.12. Схема справляння ПДВ в Україні

З метою документування ПДВ застосовують традиційну схему, аналогічну тій, що використовується в бухгалтерському обліку: дані фіксуються в первинних документах (податкових накладних) і надалі фігурують у Єдиному Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних, на базі чого в подальшому формується податкова звітність (Декларація з ПДВ) [32]. Первинним документом, що дає можливість відображення податкового зобов'язання і податкового кредиту згідно з ПКУ є податкова накладна, складена в електронній формі. Цей документ, у свою чергу, є розрахунковим і звітним документом та основою для відображення податкових зобов'язань в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - ЄРПН).

Ураховуючи вищевикладене, пропонуємо положення, що визначено діючим на підприємстві підходом до організації внутрішнього контролю

розрахунків за податками, закріпити у наказі про облікову політику підприємства в частині розрахунків за податковими платежами відповідно до обраної системи оподаткування. Це дозволить визначити основні принципи, етапи та підходи до здійснення внутрішнього контролю за податковими розрахунками, відповідальність внутрішніх контролерів за неналежне проведення внутрішнього контролю, регламентувати методику здійснення й оформлення результатів такого контролю, що і стало елементом поглибленого дослідження в наступних розділах роботи.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Обліково-аналітичне та контрольне забезпечення управління розрахунками за прямими податками

Важливе значення має функціонування податку на прибуток, оскільки доходи від продажу продукції і біологічних активів залишаються основним джерелом отримання коштів підприємствами. У зв'язку з тим, що на прибуток підприємств, включаючи сільськогосподарські, які перебувають на загальній системі оподаткування, нараховується податок на прибуток, то методика його обчислення є надзвичайно актуальним питанням. Так, за даними проведених розрахунків, частка податку на прибуток підприємств у структурі податкових надходжень доходів Держбюджету України за 6 останніх років становить у середньому 17,9%, у період дії ПКУ - 15,6%, що характеризує його як один із головних бюджетотворюючих податків.

Податок на прибуток у сільськогосподарських підприємствах, основні його положення встановлюються ПКУ, згідно з правилами якого показник прибутку до оподаткування визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або

збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ [111]. У такому разі, на рівні інформації бухгалтерських рахунків, об'єктом оподаткування є сума бухгалтерського прибутку / збитку, яка відповідає даним рахунку 79 «Фінансові результати» за підсумками звітного року без урахування даних рахунку 98 «Податок на прибуток». Це дорівнює сумі рядка 2290 (прибуток) або рядка 2295 (збиток) Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Внесення змін до ПКУ починаючи з 2015 р., сприяло зближенню норм податкового законодавства та положень бухгалтерського обліку, передбачених П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [117]. Відмінність полягає в існуванні податкових різниць, які виникають і регламентуються згідно з ПКУ. Алгоритм розрахунку податку на прибуток за умов механізму податкових коригувань у загальному вигляді пропонується відображати у вигляді формули:

$$\text{Пр./Зб.фін. +/- ПК} = \text{Пр.под} \times \text{Ст.} = \text{Под.спл.1} - \text{Под.н.м} = \text{Под.спл.2} \quad (2.1),$$

де: Пр./Зб. фін. - прибуток / збиток до оподаткування у Звіті про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід) - рядок 2290 або 2292;

ПК - сума податкових коригувань (згорнуте значення);

Пр.под - прибуток, що підлягає оподаткуванню за нормами розділу III ПКУ (об'єкт оподаткування);

Под.н.м - сума зменшень податку на суму нарахованого та сплаченого податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) відповідно до розділу XII ПКУ щодо об'єктів нежитлової нерухомості;

Ст. - ставка податку;

Под.спл.1 - сума податку до сплати до вирахування податку на майно;

Под.спл.2 - сума податку до сплати після вирахування податку на майно.

Механізм розрахунку об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств із використанням даних Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (дод. И, рис. И. 1). Варто зазначити, що платники податків, які не досягли за звітний податковий період обсягів доходів, еквівалентних 20

млн. грн., мають право не проводити коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності. При цьому, ст. 134 ПКУ (пп. 134.1.1) визначено порядок коригування фінансового результату, згідно з яким, при збільшенні фінансового результату до оподаткування відбувається: зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку); збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку). Якщо відповідно до зазначеної вище статті передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається: збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку); зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку). Отже, зміст розрахунку коригувань полягає у зміні суми фактично отриманого як прибутку, так і збитку підприємства шляхом додавання або віднімання сум коригувань від бази (фінансового результату).

Ураховуючи особливості оподаткування виробників сільськогосподарської продукції податком на прибуток підприємств, механізм нарахування цього податку зображено на рис. 2.1. З наведеного можна стверджувати, що основні проблемні питання, які виникають при перебуванні сільськогосподарських підприємств на загальній системі оподаткування, переважно полягають у складній законодавчій базі, існуванні податкових різниць і недостатньому методологічному забезпеченні методів отримання інформації, яка б детальніше розкривала основні питання оподаткування податком на прибуток суб'єктів господарювання.

Як стверджує О. І. Малишкін, одним із завдань обліку податку на прибуток є представлення інформації у формах звітності. Так, з одного боку, заповненню підлягає декларація з податку на прибуток, яка подається до податкового органу, а з іншого - складаються форми фінансової звітності [183, С. 157]. У Балансі (Звіт про фінансовий стан) відображають статті відстроченого податкового активу та / або відстроченого податкового зобов'язання, а у ф. №2 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний

дохід)» відображають витрати (дохід) з податку на прибуток. Розширене пояснення до показників основних форм звітності підприємства наводиться у Примітках до фінансової звітності [100]. Тому інформація з податку на

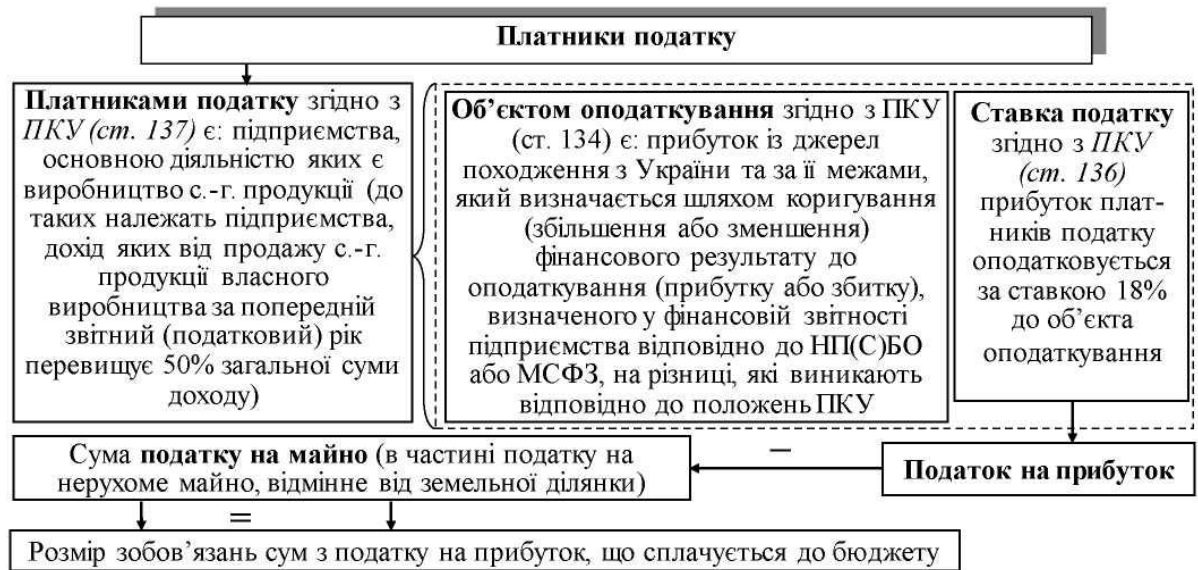


Рис. 2.1. Механізм визначення сум зобов'язань за податком на прибуток прибуток у звітності підприємства представлена у двох аспектах - згідно з правилами оподаткування (визначені в ПКУ) з урахуванням податкових різниць і нормами бухгалтерського обліку (передбачені в П(С)БО). Процес виконання зобов'язань з податку на прибуток підприємств у розрізі етапів руху інформації (дод. И, рис. И.2). З огляду на те, що методичні засади формування в обліку інформації про доходи і витрати для визначення облікового прибутку (збитку), а також активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності визначено, відповідно, в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [100], П(С)БО 15 «Дохід» [118], П(С)БО 16 «Витрати» [119], П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [117], а особливості їх застосування для цілей оподаткування встановлені в розділі III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ [111], то вказаними нормативними документами визнано правове існування податкових різниць.

З огляду на те, що методичні засади формування в обліку інформації про доходи і витрати для визначення облікового прибутку (збитку), а також активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності визначено, відповідно, в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової

звітності»

Тому автор стверджує, що головною причиною відмінностей бухгалтерського прибутку та об'єкта оподаткування податком на прибуток є результат застосування різних нормативних документів, а відтак і методик, передбачених цими документами для обчислення показника прибутку - для цілей бухгалтерського обліку й оподаткування. При цьому, за новою методологією ПКУ, в податкових розрахунках з податку на прибуток не потрібно вести окремий облік доходів і витрат, оскільки за податковим законодавством для коригування застосовується сума фінансового результату підприємства (прибуток або збиток).

Доходи підприємств від основної діяльності найчастіше включають дохід від реалізації готової продукції та дохід від реалізації робіт і послуг, рідше - дохід від реалізації товарів, що обліковуються на рахунку 70 «Доходи від реалізації». Такі доходи відображаються у Журналі-ордері № 6 с.-г., який заповнюється на підставі Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт і послуг, виробничих запасів; Відомості № 6.6 с.-г аналітичного обліку за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»; Відомості № 6.7 с.-г. аналітичних даних про доходи за рахунками 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 79 «Фінансові результати». Зазначені відомості передбачені для необхідної деталізації та відображення в обліку доходів підприємств.

Щодо обліку витрат, то сільськогосподарські підприємства на підставі первинних документів, в яких зафіксовані витрати діяльності підприємства (накладні, акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні), складають Відомість № 5.12 аналітичних даних про витрати. Крім цього, для обліку витрат передбачено Журнал-ордер № 5 Г с.-г., де відображають операції за рахунками: 90 «Собівартість реалізації», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати».

Журнал-ордер 5 В с.-г. призначений для відображення операцій на рахунках: 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати»,

92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Наведені облікові регістри є джерелом інформації виникнення й ідентифікації податкових різниць і слугують основою їх подальшої реєстрації й облікового відображення.

Варто зазначити, що податкові різниці розраховують також в інших країнах світу. У більшості з них прибуток, відображений у фінансовій звітності, і прибуток, що є об'єктом оподаткування та показаний у податковій звітності, відрізняються за методикою розрахунку. Як стверджують Т. І. Єфименко та Л. Г. Ловінська, «відмінність цих показників об'єктивна, адже податковим законодавством встановлюються обмеження у величині витрат, які використовуються для обчислення прибутку до оподаткування» [78, С. 127].

Причому, розглядаючи питання розрахунків за податками згідно з правилами бухгалтерського обліку та податковим законодавством, варто зазначити, що саме тут чітко простежується функціональна їх відмінність. Професор Г. Г. Кірейцев вважає основними функціями бухгалтерського обліку, який характеризується базовими теоретичними категоріями і окремою методологією, науково -пізнавальну; із забезпечення необхідною інформацією систем управління (інформаційну); контрольну; виховну; прогностичну; правового захисту суб'єктів господарювання; соціальну; бухгалтерського регулювання (регулюючу) [53, С. 52;]. Щодо обліку відповідно до ПКУ, то він представлений лише правилами його ведення з чітко вираженою фіскальною функцією та функцією захисту інтересів держави при здійсненні діяльності суб'єктами господарювання без урахування інтересів останніх. Тому розбіжність між об'єктом оподаткування податком на прибуток і фінансовим результатом до оподаткування зумовлена також різними економічними інтересами користувачів розрахунку цих показників. Проте, як у бухгалтерському обліку, так і в податкових розрахунках застосовується метод

нарахування, що зближує ці дві облікові підсистеми.

Оскільки ПКУ не наводить визначення поняття «первинний документ» і не визначає форми первинних документів, у практичній діяльності підприємств використовуються термінологія і вимоги до оформлення первинних документів відповідно до нормативних положень із бухгалтерського обліку. Тому підприємства самі розробляють і заповнюють узагальнюючі відомості, де накопичуються дані щодо податкових різниць як об'єктів обліку, на підставі яких і даних бухгалтерського обліку відбувається заповнення податкової декларації з податку на прибуток підприємств [111].

При цьому, законодавчою основою введення механізму податкових різниць можна вважати п. 17.1.12 ПКУ, згідно з яким платник податків має право вести облік тимчасових і постійних податкових різниць і використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток [111]. Отже, платники податку самостійно організують ведення обліку податкових різниць. Підходи до механізму податкових різниць та їх перелік установлені ПКУ, а засади формування в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання інформації про ці різниці й її розкриття у фінансовій звітності передбачені в П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [117].

Наразі існують різні підходи до класифікації податкових різниць. Так, ПКУ встановлено три типи (групи) коригувань: різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів; різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень); різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій. Групи податкових різниць, що у сукупності становлять податкові коригування (дод. К). З погляду автора, найповнішою і основною має бути класифікація згідно з чинним законодавством на постійні та тимчасові (рис. 2.2), яку підтримують й інші автори.

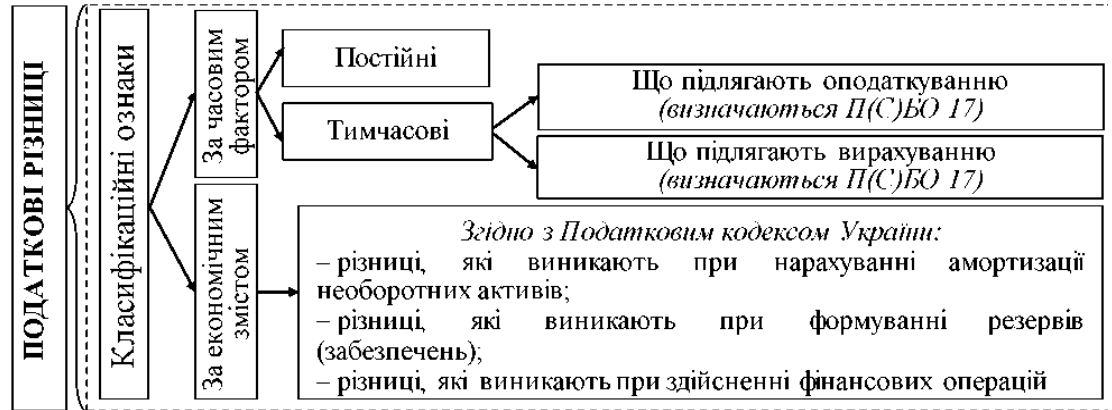


Рис. 2.2. Класифікація податкових різниць

Постійні податкові різниці, це ті, що виникають у звітному періоді та не анулюються в наступних податкових періодах [111]. Їх поява пояснюється тим, що окремі доходи і витрати визнаються лише при розрахунку фінансового результату і не враховуються у податкових розрахунках. Причинами виникнення постійних різниць також є існування операцій, які не пов'язані з виробничою діяльністю. Визнання таких витрат у бухгалтерському обліку і невизнання у податкових розрахунках призводить до розбіжностей між цими показниками.

У бухгалтерському обліку крім постійних виникають тимчасові різниці. Тимчасові податкові різниці - це різниці між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно, які анулюються в наступному звітному періоді [111]. Зазначені різниці виникають в одному звітному періоді, а анулюватися можуть в цьому або в наступних звітних періодах. Наведені дані підтверджують, що все зводиться до анулювання чи не анулювання податкових різниць у майбутніх звітних періодах. Якщо різниці анулюються, то вони тимчасові, а якщо ні - постійні. Як бачимо з рис. 2.2 тимчасові різниці поділяються на ті, що підлягають оподаткуванню, та ті, що підлягають вирахуванню (дод. К.).

Із визначення податкової тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню впливає висновок про те, що така податкова різниця у звітному періоді збільшує податковий прибуток порівняно з обліковим і податок на прибуток,

нарахований на податковий прибуток, перевищить податок, нарахований на обліковий прибуток. Тобто, витрати, відображені за нормами бухгалтерського обліку з податку на прибуток, будуть меншими за витрати, вираховані за податковим законодавством. Ця ситуація призводить до виникнення відстроченого податкового активу. У майбутньому така тимчасова різниця повинна відніматися, адже вона була частиною оподаткованого прибутку. Що стосується тимчасової податкової різниці, що підлягає оподаткуванню, то вона зменшує оподатковуваний прибуток звітного періоду порівняно з обліковим прибутком, у зв'язку з чим з'являється відстрочене податкове зобов'язання. Враховуючи зазначене, наведено множину факторів, за рахунок яких виникають тимчасові податкові різниці (табл. 2.1).

Дослідивши причини виникнення постійних і тимчасових різниць, можна зробити висновок, що наслідком їх виникнення є те, що одні залишаються незмінними, а інші анулюються в наступному звітному періоді. Причому, виявлення (ідентифікацію) податкових різниць потрібно здійснювати на етапі реєстрації первинного облікового документа, яким оформлена і визнається відповідна господарська операція. Так, під час узагальнення інформації, що міститься в первинних облікових документах, прийнятих для опрацювання бухгалтером підприємства, та у регістрах синтетичного й аналітичного обліку, обов'язково здійснюють аналіз господарської операції на можливість виникнення податкових різниць.

Таблиця 2.1

Фактори, за рахунок яких виникають тимчасові податкові різниці

Фактори впливу	Економічний зміст
Оцінка активу або зобов'язання за даними бухгалтерського обліку, що відрізняються від податкової бази	Невідповідність оцінки активів (необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, оборотних активів)
	Невідповідність оцінки зобов'язань (довгострокових і поточних, забезпечень, договорів майбутніх періодів)
Критерії визначення доходів і витрат та їх оцінка в бухгалтерському та податкових розрахунках	Невідповідність критеріїв визначення й оцінки доходів (доходи майбутніх періодів, операцій із цінними паперами)
	Невідповідність критеріїв визначення й оцінки витрат (застосування різних підходів у методиці нарахування амортизації, створення резерву

	сумнівних боргів згідно з правилами бухгалтерського обліку, операції з цінними паперами, формування забезпечень)
Підходи до визначення показників фінансової звітності та податкової декларації з податку на прибуток	При складанні фінансової звітності тимчасові податкові різниці визначаються в частині різниць між оцінкою активів і зобов'язань згідно з П(С)БО та податковим законодавством
	При складанні податкової декларації з податку на прибуток тимчасові податкові різниці визначаються в частині різниць між оцінкою та критеріями визначення доходів і витрат згідно з П(С)БО та податковим законодавством

Проте, окремих первинних документів для оформлення податкових різниць не передбачено, тому в практиці підприємств виявлені різниці окремим документом не оформляють. Оскільки податкова звітність має обов'язково підтверджуватись первинною документацією, то оформлення податкових різниць слід здійснювати спеціально розробленими регістрами, які мають всі ознаки бухгалтерського документа і матимуть юридичну силу. При цьому потрібно враховувати специфіку розрахунків податкових різниць.

Загалом, як зазначає О. І. Малишкін, суми різниць можна виявити переважно на етапі порівняння зведених аналітичних і навіть синтетичних даних, а не збору первинних даних [83, С. 102]. Зокрема, певна частка матеріальних витрат підприємства може не потрапити до податкових розрахунків у зв'язку із їх неналежністю до господарської діяльності платника податку. Тобто, з початку потрібно кваліфікувати вже зафіксовану в регістрах операцію або подію за приналежністю до певних умов визнання згідно з ПКУ, а вже потім зафіксувати її в документі або регістрі [83, С. 102].

При цьому, податкові різниці та їх суми доцільно оформлювати окремим довідковим регістром - бухгалтерською довідкою. На підприємстві джерелом інформації цих довідкових регістрів (бухгалтерських довідок) будуть регістри обліку фінансово-господарських операцій. Тому в обліковій політиці підприємствам доцільно передбачити можливість доповнення діючих регістрів бухгалтерського обліку (журналів-ордерів, журналів) додатковими реквізитами - «податковою частиною». Така частина документа може складатися з чотирьох додаткових колонок: сума за даними податкових

розрахунків; сума тимчасової податкової різниці; сума постійної податкової різниці; разом різниць. По закінченні періоду (місяця) за даними додаткових реквізитів, якими пропонується доповнити діючі бухгалтерські регістри та окремі первинні документи, доцільно формувати реєстри зведених податкових різниць. Крім цього, з метою раціональної організації обліку податкових різниць і розкриття їх у фінансовій звітності, необхідно сільськогосподарським підприємствам розробити на підставі норм ПКУ склад (перелік) постійних і тимчасових податкових різниць, що можуть виникати в господарській діяльності підприємств, і наводити їх у додатку до наказу про облікову політику підприємства.

Результати дослідження підтверджують, що недоліком законодавчого регулювання механізму податкових різниць є те, що ним не визначені форми регістрів обліку для потреб оподаткування в частині відображення податкових різниць. Розробку та затвердження таких регістрів слід здійснювати на рівні суб'єкта господарювання, коли платник податків самостійно, з урахуванням специфіки своєї діяльності, розробляє зручні для себе форми документів і використовує їх в практичній роботі. Зазначене методичне рішення відображення податкових різниць на підприємстві доцільно розкривати в наказі про облікову політику.

Варто зауважити, що відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання визначаються за кожною статтею окремо, а не з загальної суми тимчасових різниць, які виникають внаслідок існуючих відмінностей згідно з положеннями бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

Отже, податкові різниці - об'єкт обліку, обчислення яких передбачено податковим законодавством [111]. За економічною природою вони є взаємоузгоджуваним механізмом між показниками декларації з податку на прибуток і фінансової звітності підприємства. Завдяки відображенню податкових різниць в обліку стає можливим заповнення відповідних нововведених розділів до Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний

дохід) як форми фінансової звітності, що посилює фіскальну функцію обліку податкових розрахунків через зміцнення механізму контролю фіскальними органом за показниками декларації з податку на прибуток [40, С. 17]. Крім того, підвищується якість внутрішнього контролю за податковими розрахунками.

Постійні різниці не відображаються в системі рахунків обліку, оскільки вони входять до складу доходів і витрат підприємства і вже відображені на відповідних рахунках. Тому інформацію про такі різниці слід фіксувати у Примітках до річної фінансової звітності, доповнивши відповідними показниками розділ XII «Податок на прибуток», що є елементом дослідження наступного розділу.

Щодо обліку тимчасових податкових різниць, то для їх узагальнення використовують два рахунки: 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». Автор стверджує, що на цих рахунках відображаються не самі податкові різниці, а суми податку з них. Проте, ведення аналітичного обліку за цими рахунками нормативно не врегульовано. Зазначене дає можливість стверджувати, що джерелами інформації про суми коригувань прибутку (збитку) до оподаткування може бути інформація рахунків бухгалтерського обліку (обороті відповідних рахунків) та інформація, яка отримана розрахунковим шляхом поза оборотами відповідних рахунків бухгалтерського обліку.

Сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до вимог податкового законодавства (ПКУ), в П(С)БО 17 «Податок на прибуток» називається поточним податком на прибуток і підлягає перерахуванню до бюджету [117].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку за дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом - зменшення

відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді [48].

Сума податку на прибуток, яка обчислена за податковою декларацією та фактично підлягає перерахуванню в бюджет, відображається за кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» в кореспонденції з дебетом рахунку 98 «Податок на прибуток». За дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» у кореспонденції з кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді [48]. Поряд з цим, відстрочені податкові зобов'язання обліковуються за кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», а за дебетом - зменшення відстрочених податкових зобов'язань, тому рахунок 98 «Податок на прибуток» визначає витрати на суму облікового прибутку [48].

Нормативним законодавством не врегульовано порядок вибору рахунків для ведення аналітичного та синтетичного обліку податкових різниць. На цій підставі, багато вітчизняних учених-економістів вважають, що ситуація, яка виникла у зв'язку з ускладненням податкових розрахунків сільськогосподарських підприємств, може вирішитись шляхом запровадження на практиці додаткових рахунків. Зокрема, такий підхід досліджено в працях В. М. Іванова [44, С. 35-41], З. В. Задорожнього [41, С. 101-103] та інших авторів.

Дослідивши підходи науковців до виявлення й обчислення податкових різниць, автор вважає за необхідне зазначити, що до елементів фінансового обліку відносять рахунки, подвійний запис і баланс, які взаємопов'язані між собою. Обліку розрахунків за податками відповідно до податкового законодавства застосування рахунків для обліку доходів і витрат не передбачено, тому вони не є обов'язковими для використання. Проте, запровадження на практиці додаткових рахунків щодо накопичення об'єктів обліку розрахунків за податком на прибуток згідно з ПКУ лише ускладнить

процес обліку податку на прибуток, оскільки методика обліку з відображенням рахунків 98 «Податок на прибуток», 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» є і так досить нелегка, а подальше її перевантаження щодо відображення сум на рахунках лише погіршить ситуацію на цій ділянці обліку. В контексті останніх змін ПКУ, більш доцільно використовувати додаткові субрахунки з відображенням податкових різниць на окремих субрахунках рахунків доходів і витрат, оскільки такі пропозиції не порушують вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій [48].

Аналіз причин виникнення постійних різниць свідчить про те, що постійні різниці виникатимуть систематично. Тож автор дисертації підтримує думку М. А. Проданчука і вважає за доцільне обліковувати постійні різниці на рахунках, затверджених Міністерством фінансів України [126, С. 94]. У цьому зв'язку, пропонуємо в робочому Плані рахунків товаровиробників вести облік постійних різниць у системному порядку з використанням окремих субрахунків, які є елементом поглибленого дослідження наступного розділу дисертаційної роботи.

Щодо тимчасових різниць, у контексті ПКУ, доречним є застосування на практиці регістрів обліку для їх відображення, оскільки це полегшить облікову роботу при визначенні прибутку для потреб оподаткування та сприятиме більш широкому застосуванню прийомів контролю. Тому введення додаткових регістрів для відображення податкових різниць значно спростить процедуру перевірки розрахунків за податками фіскальними органами та забезпечить упевненість

бухгалтера в тому, що звітність повністю відповідає концептуальним основам податкового законодавства.

Наразі сільськогосподарські підприємства витрати за податком на прибуток фіксують у Журналі-ордері №2 5 Г с.-г., який призначено для відображення рахунків витрат діяльності, в тому числі рахунку 98 «Податок

на прибуток». Кредитові обороти за рахунком 98 «Податок на прибуток» переносять до Журналу-ордера №2 5 Г с.-г. в порядку закриття в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» на підставі бухгалтерських довідок, що складаються з використанням Відомості №2 5.12 с.-г. аналітичних даних про витрати. Дебетові обороти за субрахунками рахунку 98 «Податок на прибуток» переносять у Зведені аналітичні дані про витрати (зворотна сторона Журналу-ордера № 5 Г с.-г.) щомісяця на підставі Відомості №2 5.12 с. -г. аналітичних даних про витрати. Відомість № 5.12 с.-г. аналітичних даних за рахунком 98 «Податок на прибуток» складається на підставі первинних документів за відповідними статтями щомісяця [92]. На рис. 2.3 представлено відображення податку на прибуток у системі реєстрів журнально-ордерної форми обліку.

Із облікових реєстрів інформація переноситься в Баланс (Звіт про фінансовий стан), де відстрочені податкові активи наводяться в ряд. 1045, а відстрочені податкові зобов'язання - в ряд. 1500, та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), в якому для податку на прибуток передбачено статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» (ряд. 2300) і «Податок на прибуток, пов'язаний із іншим сукупним доходом» (ряд. 2455). Характеристика облікового забезпечення розрахунку податкових різниць і пов'язаних із ними показників (дод. К, табл. К.3).

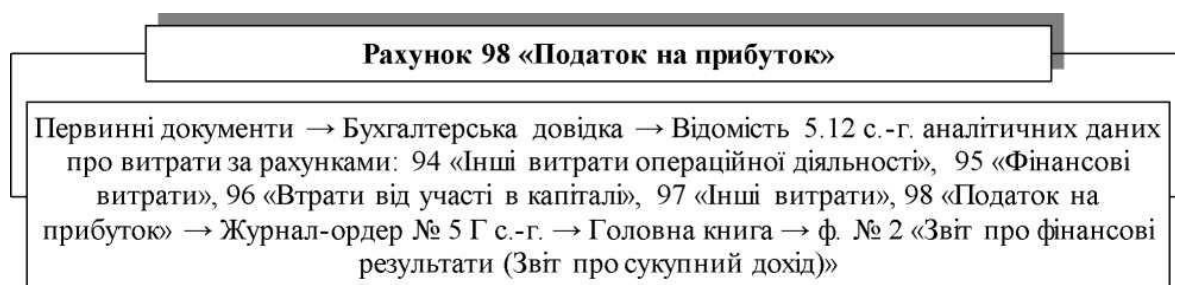


Рис. 2.3. Послідовність запису рахунку 98 «Податок на прибуток» у системі реєстрів журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Сільськогосподарські підприємства - платники податку на прибуток подають декларацію з податку на прибуток протягом 60 календарних днів, що

настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року, який триває з 1 липня поточного звітного року по 30 червня наступного звітного року. Причому, нормативно-правовими актами України встановлено, що підтвердженням даних податкових розрахунків, наведених у декларації, є первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Отже, з метою уникнення додаткової облікової роботи, посилення контролю та документального забезпечення облікового відображення податкових різниць податкові розрахунки необхідно будувати на основних принципах і методах бухгалтерського обліку, що передбачені національними стандартами.

Тому, однією з важливих ділянок обліку, яка потребує додаткових методичних розробок, є встановлення податкових різниць у реєстрах бухгалтерського обліку, ідентифікація їх як постійних або тимчасових і безпосередньо розрахунок сум таких податкових різниць. Основним проблемним питанням аналітичного обліку розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах є необхідність в організації обліку таким чином, щоб можна було отримати дані стосовно нарахованих, сплачених і заборгованих сум за податками до бюджету. Тому виникає потреба в розробці та впровадженні у практику документів для накопичення інформації в розрізі кожного окремого податку

2.2.Оцінка відображення в обліку непрямого оподаткування

Поряд із дією податку на прибуток для сільськогосподарських підприємств важлива реалізація економічної політики держави у вигляді непрямого оподаткування, головною ланкою якого є ПДВ.

Такі учені, як Д. І. Дема, М. Я. Дем'яненко, П. А. Лайко, С. О. Осадчий, Н. С. Прокопенко, К. К. Уллубієва, досліджуючи механізм обкладання податком на додану вартість, звертають увагу на особливе його значення в системі оподаткування держави, М. М. Александрова, О. М. Жукевич, А. Й.

Іванський, О. І. Малишкін, Т.Ф.Плахтій розглядають проблемні моменти адміністрування цього податку. Особливості функціонування ПДВ у сільському господарстві розкривають О. В. Волошина, Л.В.Гуцаленко, М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, Н. Л. Жук, Б. В. Мельничук, В. М. Метелиця, С. М. Остапчук, В. П. Синчак, Л. Д. Тулуш. Незважаючи на інтерес до дослідження ПДВ із точки зору бухгалтерського обліку як основного джерела інформації, більшість учених аналізують його виключно як економічну та правову категорію, у зв'язку з чим дослідження ПДВ як облікової категорії набуває актуальності.

Для оцінки стану обліку, аналізу та контролю непрямого оподаткування об'єктом дослідження було обрано сільськогосподарські підприємства Вінницької області.

Важливу роль в системі оподаткування підприємств відіграє податок на додану вартість. ПДВ є одним з представників застосовуваних на території України непрямих податків, а саме універсальних акцизів. Тобто, це податок який включається безпосередньо до ціни товарів (робіт, послуг). Саме з цим податком пов'язано багато нарікань на діючу податкову систему, але, поряд з значною кількістю недоліків, для держави він має одну значну перевагу – ПДВ відноситься до бюджетоутворюючих податків, забезпечуючи близько 30 % надходжень зведеного бюджету України.

Напрямок дії ПДВ перш за все пов'язаний з його економічною суттю, а саме з об'єктом оподаткування – доданою вартістю. Додана вартість – це вартість сформована суб'єктами господарювання внаслідок виробництва товарів, здійснення робіт, надання послуг, яка становить різницю між доходом від реалізації створених товарів (робіт, послуг) та вартістю придбаної для їх виготовлення продукції та включає прибуток, амортизацію, витрати на оплату праці, адміністративні та інші витрати. Тобто це вартість, що створена безпосередньо суб'єктами господарювання.

ПДВ додається до ціни товарів (робіт, послуг) на останньому етапі ціноутворення, коли всі чинники даного процесу, що безпосередньо залежать

від суб'єкта господарювання, вже враховані. Тобто, даний податок для кінцевого споживача також являється доданою вартістю (тою, яка була додана державою). Але є важлива відмінність між вартістю, створеною на мікрорівні економічної системи та за допомогою даного податку. При виготовленні продукції новостворена вартість включає в першу чергу витрати на її створення, тобто має матеріальне підґрунтя, реально створену вартість, а ПДВ – це надбудова, яка такого підґрунтя в своїй основі не несе, що провокує інфляцію. Саме за допомогою даного податку найяскравіше проявляється інфляційна функція оподаткування. Тому ПДВ може бути застосований з метою регулювання економічної ситуації в країні.

За своєю природою ПДВ має бути відносно нейтральним щодо оподаткування юридичних осіб, тобто не створювати додаткового податкового навантаження. Але, ПДВ, що справляється в Україні притаманні властивості різнонаправленого впливу на діяльність суб'єктів господарювання.

Невід'ємним елементом механізму справляння ПДВ є суб'єкт або платник податку. В галузі сільського господарства це будь-яка особа (фізична або юридична), що здійснює господарську діяльність на території України та: підлягає обов'язковій реєстрації (у разі, коли обсяг продажу товарів протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн. грн. (без урахування ПДВ); реєструється добровільно як платник податку (у разі прийняття відповідного рішення); імпортує товари (супутні послуги) [111].

Механізм справляння ПДВ також є податкова ставка, яка в Україні встановлена з використанням універсального підходу. Це свідчить про те, що диференціації ставок податковим законодавством не передбачено. Крім того, на відміну від багатьох європейських країн, які широко використовують пільгові ставки ПДВ для товарів першої необхідності, в Україні пільгові ставки податку не застосовуються, а чинним законодавством встановлено три ставки: базова - 20% бази оподаткування; 0% застосування пов'язане з експортом товарів (супутніх послуг); 7% (для лікарських засобів).

Особливістю ПДВ у Європі є наявність значної різноманітності кількості ставок ПДВ. Нижчі ставки досліджуваного податку передбачаються, зазвичай, на товари першої необхідності, широкого вжитку, продовольчі товари (дод. М). Відсутній ПДВ у США (тільки штат Мічіган запровадив «гібридний» податок, що поєднує риси ПДВ і податку на прибуток корпорацій). Там замість ПДВ сплачується податок із продажу у розмірі від 3% до 8%. При цьому в деяких штатах він відсутній. Досвід країн Європи в адмініструванні ПДВ свідчить, що переважна їх більшість вдається до диференціації ставок. За стандартною ставкою податку оподатковується основна маса товарів, за мінімальною - товари першої необхідності, в тому числі - продукція сільського господарства. Тому досвід застосування диференційованих ставок ПДВ на сільськогосподарські товари може бути корисним для України.

Вітчизняні науковці продовжують висловлюватись в наукових публікаціях щодо зниження основної ставки ПДВ і необхідності диференціації.

В Україні бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством (у т.ч. платниками ПДВ). Оскільки складовою бухгалтерського обліку є облік кредиторської та дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, тому і на нього поширюється обов'язковість, передбачена законодавством [123]. Проте, документальною підставою бухгалтерського обліку слугують не податкові (податкова накладна), а документи бухгалтерського обліку - товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, касові ордери, платіжні доручення, акти виконаних робіт, належним чином оформлені транспортні квитки, касові чеки (що містять суму отриманих товарів / послуг, загальну суму нарахованого податку) тощо, оскільки вони є основою для господарських операцій, засвідчують реальність їх здійснення та перехід права власності.

Так норми ПКУ передбачають, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування на підставі первинних документів, реєстрів

бухгалтерського обліку, фінансової звітності тощо. Їх формують і застосовують незалежно від наявності (відсутності) податкових документів, адже не завжди підприємство може бути платником ПДВ, не завжди може отримати податкову накладну від постачальника (або отримати оформлену з порушеннями). До податкових документів, які призначені для нарахування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, належать податкова накладна, реєстр виданих та отриманих податкових накладних, податкова декларація (з додатками). Вони можуть, певною мірою, дублювати показник операцій і подій у різних підсистемах обліку, проте документи, які використовуються для бухгалтерських потреб, й податкові документи не замінюють один одного, що пояснюється різним їх інформаційним спрямуванням.

На підставі реєстру виданих та отриманих податкових накладних відбувається заповнення декларації з ПДВ. Проте, норма п. 6 розділу III Порядку заповнення і подання податкової звітності з ПДВ [122] вимагає, щоб дані, наведені у податковій звітності, відповідали даним бухгалтерського обліку та податковим розрахункам. Тобто, йдеться про відповідність показників Реєстру виданих та отриманих податкових накладних відповідним проведенням на рахунках бухгалтерського обліку (рахунок 641 «Розрахунки з ПДВ», 643 «Податкове зобов'язання», 644 «Податковий кредит»). Однак досягти такої відповідності сільськогосподарським підприємствам можливо виключно за налагодженого контролю в частині виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту при відображенні їх в обліку.

Непрактично виглядає і норма п. 16 Інструкції № 141: «Для складання податкової декларації з податку на додану вартість використовуються дані субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Платники податку на додану вартість запроваджують ведення аналітичного обліку з іншою потрібною деталізацією для забезпечення узагальнення інформації для складання податкової декларації з податку на додану вартість та оперативного контролю

розрахунків за податком на додану вартість» [47].

Некоректність і методична недоцільність зазначеної норми є безумовною, оскільки виконати її, з точки зору практики, майже неможливо через те, що декларація з ПДВ має складатися виключно на основі норм розділу V ПКУ, тобто даних податкових розрахунків. Підтвердження такого висновку є п. 201.14 та п. 201.15 ПКУ, де зазначено, що «декларація заповнюється за результатами зведеного окремого обліку операцій з постачання та придбання товарів (робіт, послуг), які підлягають оподаткуванню. При цьому платник зобов'язаний вести реєстр виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді, копію якого надає до податкового органу» [111].

Отже, відсутність єдиного підходу законодавця в обліку розрахунків із ПДВ спричиняє ускладнення практичної роботи бухгалтерів підприємств аграрної сфери та зумовлює необхідність у додаткових методичних рекомендаціях. Тому можна стверджувати, що з метою уникнення штрафних санкцій, порядок дій бухгалтера та відображення операцій в обліку, які мають суперечності в нормативному законодавстві та характеризуються неузгодженістю, необхідно чітко зазначати в наказі про облікову політику підприємства.

У законодавчо нормативних положеннях бухгалтерського обліку позиції аналітичного обліку ПДВ не наводяться. Їх визначає кожний платник самостійно відповідно до його облікової політики. В одних підприємствах такими позиціями є окремі контрагенти, а в інших - кожен договір контрагента або група контрагентів із різними умовами оподаткування. У податкових розрахунках елементом аналітичного обліку є кожна господарська операція поставки товарів (робіт, послуг), що оформлена відповідно до встановлених вимог окремою податковою накладною. Отже, аналітичне групування операцій у різних підсистемах бухгалтерського обліку може здійснюватися окремо. В обліку та звітності підприємств України використовують переважно схему, яку за дослідженнями О. І. Малишкіна

можна назвати автономною моделлю податкових розрахунків і бухгалтерського обліку ПДВ (рис. 2.4) [83, С. 213]. Суть цієї моделі полягає в тому, що порядок бухгалтерського обліку на субрахунку 641 «Розрахунки з ПДВ» має ознаки самостійності та неузгодженості з показниками декларації з ПДВ. Остання, як вже зазначалося, формується за правилами ПКУ [111].

Із викладеного стає очевидним факт самостійності даних двох облікових підсистем у наданні інформації бухгалтерського обліку до Балансу (Звіт про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), а податкових розрахунків - до декларації з ПДВ і додатків до неї (див. рис. 2.4).

Самостійність забезпечується, з одного боку, окремими елементами обліку (документуванням), а з іншого - системою співставлення даних двох облікових підсистем, що наочно зображено пунктиром. Без наведеного співставлення ці підсистеми бухгалтерського обліку мали б усіх ознаки автономності і незалежності.

Зі схеми видно, що на рівні облікових реєстрів співставленню підлягають окремі етапи аналітичного обліку, які одночасно відображаються в підсистемах бухгалтерського обліку. Це може бути, наприклад, сума відвантаження або постачання товарів, робіт або послуг (окремо база ПДВ та сума податку) по кожному покупцю. Інформаційні показники наведених етапів обліку, за умови достовірного їх відображення, будуть ідентичними.



Рис. 2.4. Схема бухгалтерського обліку та обліку для потреб оподаткування

На рівні податкової декларації з ПДВ ймовірно співставлення загальної суми нарахованого податкового зобов'язання та податкового кредиту із місячними оборотами за субрахунком 641 «Розрахунки з ПДВ» відповідно за кредитом і дебетом [47]. Зазначені етапи обліку за умови достовірного їх відображення в аналітичних регістрах також мають бути ідентичними. Проте, в практичній діяльності такої рівності досягти важко, оскільки навіть впровадження автоматизованої системи обліку не дозволяє здійснювати безпосередній контроль за виникненням і підтвердженням податкового кредиту. Якщо з податковим зобов'язанням питання вдалось вирішити - всі податкові накладні обов'язково реєструються в ЄРПН, при цьому на Рахунку системи електронного адміністрування ПДВ має бути відповідна сума коштів ПДВ, то уникнути недобросовісності контрагентів не вдалося, які можуть не надати податкову накладну або неправильно заповнити її, чи не внести в ЄРПН. Контрагент може також не зареєструвати податкову накладну і в разі відсутності коштів на Рахунку системи електронного адміністрування, що призводить до неможливості визнання в обліку податкового кредиту в підприємства-покупця. Тобто не передбачено чіткої методики виникнення, формування та підтвердження в облікових регістрах сум податкового кредиту з ПДВ. Виходячи з викладеного, представимо модель взаємодії інформації податкових розрахунків і бухгалтерського обліку з ПДВ у документах, регістрах та звітності платників цього податку (дод. С).

Платники податку, в тому числі сільськогосподарські підприємства, за базовий звітний (податковий) період складають і подають загальну податкову декларацію з позначкою «0110». У ній відображають розрахунки з бюджетом. Тобто, декларація «0110» з ПДВ складається на основі операцій, які стосуються нарахування податкових зобов'язань та податкового кредиту з

ПДВ при реалізації та купівлі несільськогосподарської продукції.

У додатку Ф наводяться дані про структуру податкових зобов'язань і податкового кредиту при ТОВ «Агрона Фрут Україна» Вінницької області.

В системі ПДВ основою достовірності розрахунків є бухгалтерський облік, реєстрація всіх господарських операцій і внутрішній контроль, як підтвердження вірогідності облікових даних. Для товаровиробників підставою відображення нарахування чи сплати ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку, як вже зазначалось, виступають первинні документи: товарно-транспортні накладні, акти на виконані роботи, накладні внутрішньогосподарського призначення.

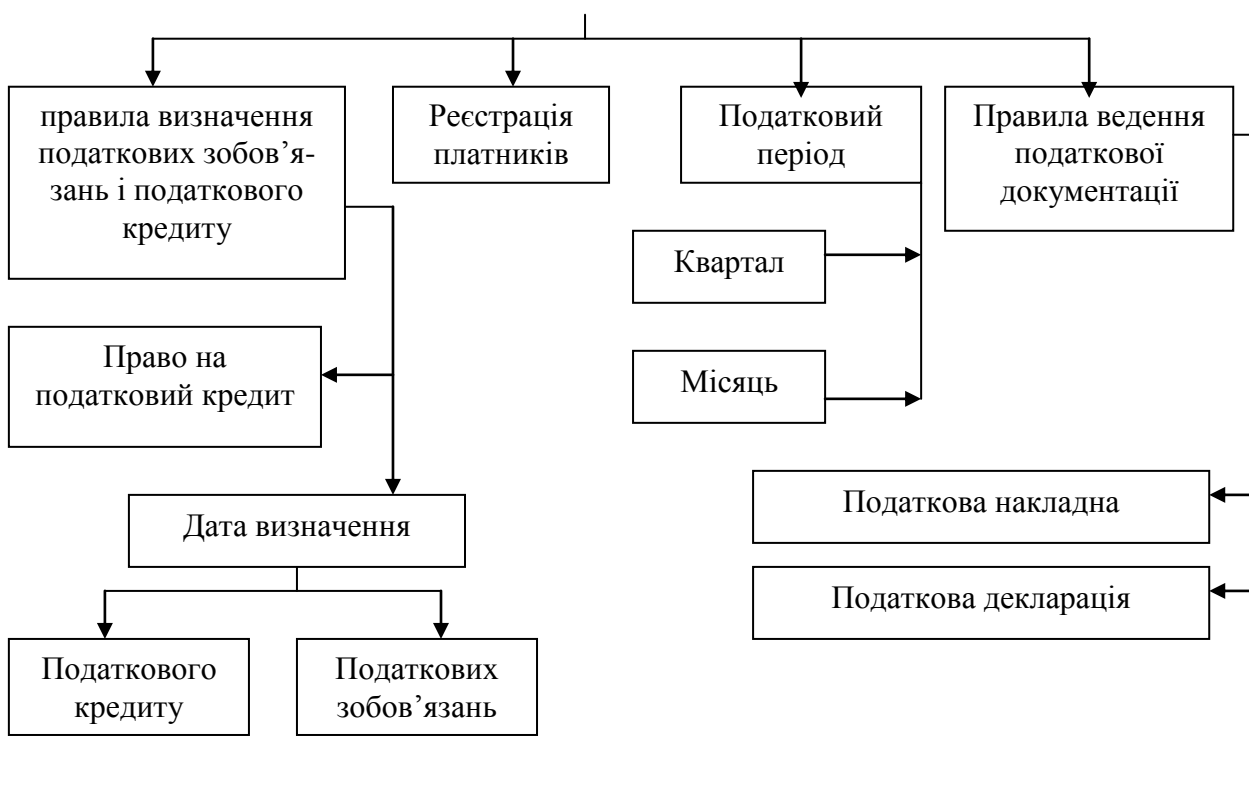
Для аналітичного обліку зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ рекомендовано до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» використовувати аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування», який призначено для відображення податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ у разі реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та придбання виробничих факторів [47]. За дебетом аналітичного рахунку «Розрахунки за ПДВ за операціями зі спеціальним режимом оподаткування» відображається сума податкового кредиту, який виникає у разі придбання товарів, призначених для використання у виробництві сільськогосподарської продукції та послуг. За кредитом цього аналітичного рахунку відображається сума податкових зобов'язань, що виникають за операціями з поставки сільськогосподарської продукції та послуг. На цьому аналітичному рахунку визначається сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету як різниця між його дебетовим і кредитовим оборотом, за виключенням суми ПДВ щодо сплати податку за попередній звітний період.

Водночас, для обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ передбачено також ще два субрахунки - 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит», які є транзитними та застосовуються для коригування податкового зобов'язання і податкового кредиту у випадку

авансових платежів, тобто в контексті реалізації правила «першої події». За дебетом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» тимчасово обліковуються визнані суми податкового зобов'язання з ПДВ - від дати надходження коштів, перерахованих підприємству покупцями як попередня оплата, до дати відвантаження їм товарів або послуг. За кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит» відображається сума податкового кредиту з ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання тимчасово, до моменту проведення взаєморозрахунків із постачальниками та підрядниками.

Тому застосування субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» є ускладненим у практичній обліковій діяльності, адже за кожним первинним документом, якими оформлено оплату, відвантаження або отримання товарів, потрібно встановити, яка з подій відбулася раніше, і тільки після цього зробити відповідні записи з використанням або без використання зазначених субрахунків. Тому, враховуючи вищевикладене, для посилення аналітичності обліку до субрахунку 644 «Податковий кредит» пропонуємо відкрити аналітичні рахунки 644.1 «Підтверджені суми податкового кредиту» та 644.2 «Непідтверджені суми податкового кредиту». Це дасть змогу контролювати суми податкового кредиту, за якими відсутні (не зареєстровані в ЄРПН) або неналежно оформлені податкові накладні.

Методика податкового обліку відображена на рис. 2.5.



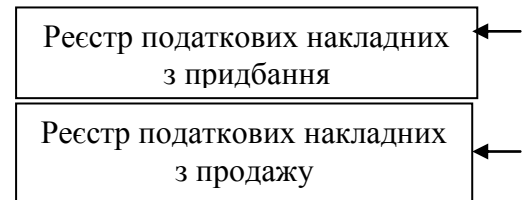


Рис. 2.5 Система податкового обліку з ПДВ

Слід зазначити, що при реалізації продукції платник податку надає покупцю податкову накладну, складену в електронній формі з дотриманням умови електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєстровану в ЄРПН, причому податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов'язань продавця. Тому контроль за формуванням податкового зобов'язання з ПДВ, посилений на законодавчому рівні, потребує лише належної організації та своєчасності здійснення внутрішнього контролю за такими зобов'язаннями. В частині формування податкового кредиту з ПДВ, як зазначалось, платник податку може не отримати податкову накладну від постачальника або отримати неправильно заповнену чи не внесену до ЄРПН. Крім того, з 2015 року набули чинності зміни, які передбачають, що скарга на постачальника (додаток 8 до декларації) не дає можливості включення сум податку до складу податкового кредиту, як це було раніше. У зв'язку з чим та враховуючи вищевикладене постає необхідність пристосування форм, в яких відображаються і формуються суми податкового кредиту, для посилення здійснення контролю за правильністю формування такого об'єкта обліку розрахунків із ПДВ як податкового кредиту, що в цілому дасть можливість стверджувати про достовірність розрахунків із цього податку на рівні суб'єкта господарювання.

Отже, приходимо до висновку, що при оподаткуванні ПДВ важливі реєстрація всіх операцій, якісний і досконалий облік згідно з нормативними документами з бухгалтерського обліку та податковим законодавством. Це є ще одним доказом необхідності в організації та веденні на підприємстві ефективного аналітичного обліку сум ПДВ за загальним і спеціальним режимами оподаткування. Основні проблемні питання, що виникають у

процесі обліку ПДВ, пов'язані з тим, що механізм його функціонування ускладнений, а методика відображення в обліку розрахунків із ПДВ відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства характеризується відмінністю. Із зазначеного випливає потреба у посиленні внутрішнього контролю за формуванням і відображенням податкового зобов'язання та податкового кредиту, а також пристосуванні діючих реєстрів обліку задля документального відображення податкового кредиту з ПДВ. Це ще раз підтверджує необхідність в організації налагодженої облікової політики сільськогосподарських підприємств у частині розрахунків за податками.

2.3. Обліково-аналітична та контрольна політика для забезпечення управління розрахунками за податками

Ми стверджуємо, що бухгалтерський облік відіграє істотну роль у вирішенні проблеми підвищення ефективності управління господарською діяльністю підприємства, оскільки дозволяє як отримати необхідну інформацію про поточну його діяльність, так і про перспективи розвитку. Але система оподаткування, як було доведено, має враховувати особливості, які притаманні і характерні для галузі сільського господарства. Вони також зумовлюють свій вплив і на систему обліку, що повинна задовольняти потреби всіх користувачів та відповідати як податковому законодавству, так і положенням бухгалтерського обліку.

Дослідження підтверджує, що стан ведення бухгалтерського обліку на підприємствах залежить від рівня його організації, специфіки форм власності й економічних зв'язків, методології та методики, усвідомлення менеджментом сутності інформації для управління господарською діяльністю, що вимагає розробки облікової політики, яку підприємство в особі керівника з головним бухгалтером та економістом визначає самостійно. Невід'ємною складовою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є формування його облікової політики для оперативного отримання достовірної інформації для потреб контролю й управління.

Необхідність у формуванні положень облікової політики в частині обліку розрахунків за податками зумовлена тим, що витрати часу на обчислення та сплату податків в Україні є одними з найбільших серед країн світу (рис. 2.6).

На виконання процедур із відображення в обліку сплати податків середньостатистичному українському бухгалтеру потрібно 491 годину, тоді як середній показник по країнах Організації економічного співробітництва та розвитку - 199 годин (14 платежів на рік), по країнах Східної Європи та Центральної Азії - приблизно 314 годин (41 платіж на рік). В Україні витрачається найбільше часу на нарахування та сплату ПДВ серед досліджених країн - 50% усього необхідного часу на сплату податків. З метою скорочення таких витрат підприємству необхідно детально розробити методику обліку розрахунків за сплачуваними податками, складання звітності та порядок їх сплати, а також оптимально розподілити обов'язки між бухгалтерами з обліку, тобто добре організувати облікову політику підприємства.

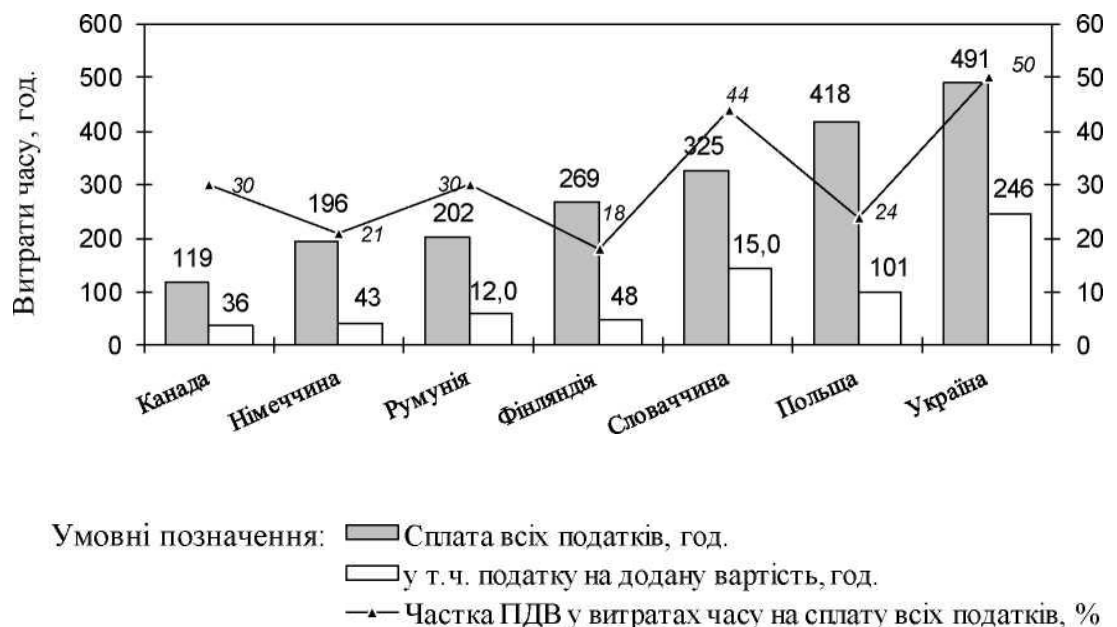


Рис.2.6. Частка витрат часу на сплату ПДВ у загальних витратах часу на сплату податків в країнах світу

Проблема формування та реалізації облікової політики підприємств

знайшла відображення в працях українських учених: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Л. М. Кіндрацької, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, В. Г. Швеця й ін. Питаннями формування облікової політики у діяльності підприємств висвітлюються у працях Г. Г. Кірейцева, В. М. Жука, В. М. Савченка, Л. К. Сука. Але в економічній літературі останнім часом спостерігається невизначеність підходів до оцінки стану та наслідків формування облікової політики на рівні підприємств, що у першу чергу стосується проблем її реалізації в аграрній сфері. Отож облікова політика є визначальною при формуванні фінансової звітності підприємств, підходи до вдосконалення облікового відображення фінансово-господарської діяльності окреслюються нею..

Головне призначення облікової політики полягає в розподілі обов'язків і повноважень між працівниками з метою формування процедур і правил, які визначають для підприємства оптимальний режим оподаткування, у тому числі й облік податкових розрахунків. З позиції бухгалтерського обліку, облікова політика виходить за коло питань, окреслюваних податковою політикою підприємства. Враховуючи доведене нами вище, що податкові розрахунки є складовою єдиної системи бухгалтерського обліку, можна стверджувати, що положення податкової політики підприємства стосовно обліку податкових розрахунків на підприємстві можуть бути лише складовою (одним із розділів) наказу про облікову політику, а не окремим документом.

Облікова політика в частині розрахунків за податками й платежами спрямована на пошук раціональних шляхів зменшення навантажень на облікових працівників у частині здійснення вибірки необхідних даних із облікової інформації та проведення відповідних податкових обчислень, забезпечення формування такої методики бухгалтерського обліку податкових розрахунків, яка б дозволяла зменшити податкове навантаження на підприємство, уникати помилок та убезпечувала підприємство від штрафних санкцій за недостовірно відображену інформацію у податковій звітності [66, С. 174]. Однак, облікова політика це ще й вибір такої методики обліку, яка

надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. Тому в широкому розумінні її доцільно визначити як управління обліком, а у вузькому - як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних форм і методик обліку) [66, С. 174].

Обґрунтоване визначення обліково-контрольної політики підприємств з метою оподаткування є актуальним питанням [66, С. 177].

Законодавством встановлено, що підприємство самостійно визначає облікову політику [123], яка є важливим правовим документом роботи бухгалтерів і затверджується наказом керівника підприємства. При її формуванні обирається один варіанта із декількох, передбачених законодавчими актами та нормативними документами, що входять в систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей його діяльності. При цьому облікова політика має відображати тільки ті положення бухгалтерського обліку, які мають декілька дозволених чинним законодавством варіантів застосування.

Загалом на практиці формування облікової політики підприємства здійснюється поетапно. Проте, в економічній літературі наводять різні підходи до визначення кількості етапів формування облікової політики. Пропонуємо процес формування облікової політики в частині розрахунків за податками здійснювати за наведеними етапами (рис. 2.7).

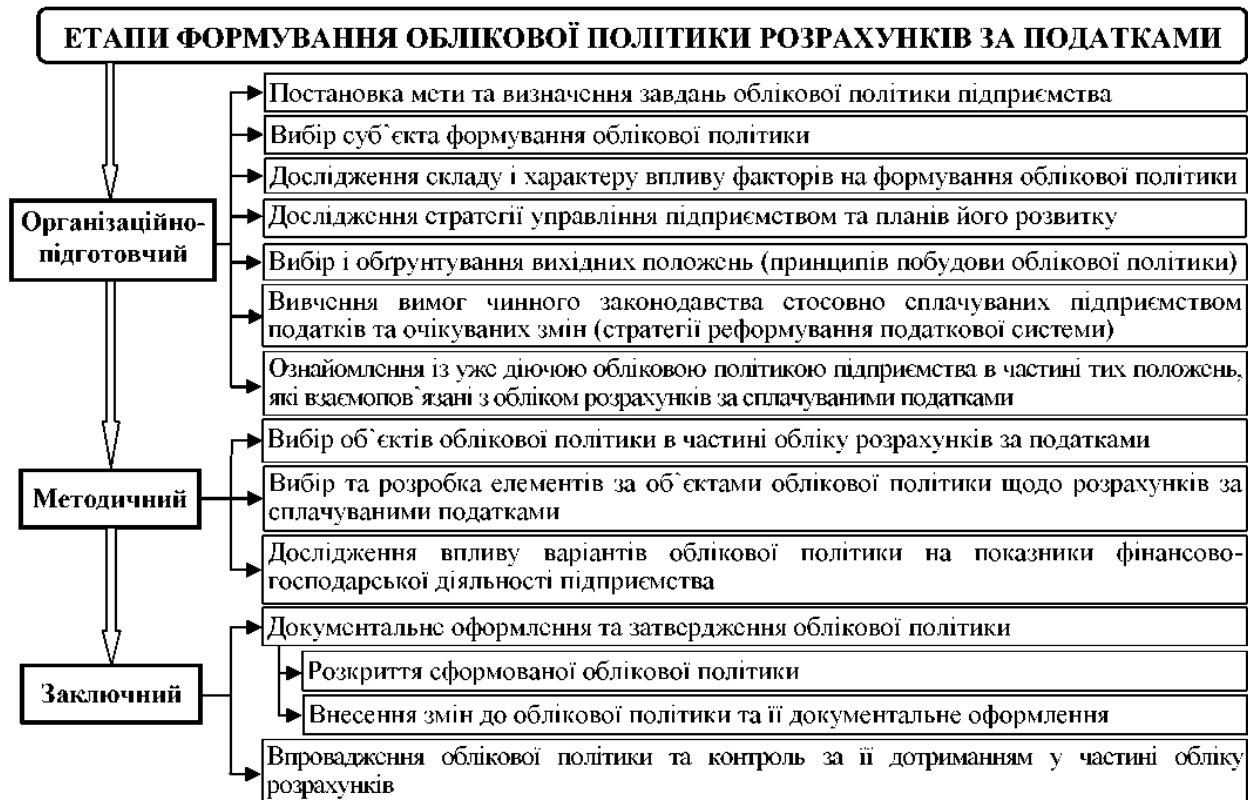


Рис. 2.8. Етапи формування облікової політики розрахунків за податками

Облікова політика залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації. Тому на її формування впливають внутрішні та зовнішні фактори. До основних внутрішніх факторів, що впливають на вибір облікової політики, слід віднести: вид діяльності; правовий і організаційний статус (форма власності); організаційну структуру; поточні та перспективні плани розвитку; кадрове та матеріально-технічне забезпечення бухгалтерської служби. Відповідно до зовнішніх - система оподаткування; підпорядкованість (ступінь свободи дій); система інформаційного забезпечення підприємства. У контексті обліку розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах, одним із найголовніших зовнішніх факторів впливу є система оподаткування, зокрема вимоги законодавства щодо механізму визначення розміру зобов'язань за розрахунках за податками та відображення їх в обліку.

На формування облікової політики розрахунків за податками також впливають положення вже діючої облікової політики підприємства в частині тих положень, які взаємопов'язані з обліком розрахунків за податками. Як

приклад, це можуть бути положення підприємства щодо закріплення методу нарахування амортизації, методу вибуття запасів тощо. Отже, особливості застосування нормативних вимог щодо оподаткування й облікового відображення розрахунків за податками підприємства в умовах фінансово-господарської діяльності кожного підприємства мають бути закріплені у наказі про облікову політику.

Виявлений недостатній рівень організації облікового відображення розрахунків за податками зумовлює необхідність розробки та затвердження методичних рекомендацій щодо застосування положень, установлених законодавчими актами. Проте, труднощі розробки облікової політики підприємства полягають у тому, що фахівці з обліку повинні не лише досконало володіти та застосовувати на практиці теорію, на якій ґрунтуються проголошені бухгалтерські принципи обліку, але й знати, якою мірою цих принципів дотримуватися на практиці та на який ступінь свободи можна розраховувати при їх здійсненні.

Також процес формування облікової політики полягає у виборі та розробці методичних прийомів, способів і процедур ведення й організації бухгалтерського обліку з числа затверджених нормативними актами з бухгалтерського обліку та аналізі їх придатності до умов діяльності підприємства. Але послідовність дій підприємства при формуванні облікової політики в частині питань, які не регламентовані однозначно чинним законодавством не передбачена, а рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства повною мірою не враховують облікового стандарту бухгалтерського обліку (далі - МСБО) № 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», за відсутності прописаних чинними МСБО вимог, слід використовувати домовленості, національні правила та облікову практику [91]. Отже, обліковці під час формування облікової політики можуть спиратися на власне професійне бачення та досвід, виходячи з галузевої практики, стосовно конкретних операцій, а також використовувати теоретичні розробки науковців і фахові

літературні джерела.

Основним завданням облікової політики є вибір найбільш прийнятних для конкретного підприємства методів обліку та на їх основі складання фінансової звітності, що відповідає встановленим якісним характеристикам. Зазначене дає можливість накопичити необхідну для користувачів інформацію та своєчасно її надати, тобто реалізувати інформаційну функцію обліку. Оскільки складовими обліку, що ведеться на підприємстві, є фінансовий, управлінський та облік для потреб оподаткування, тому не можна розглядати облікову політику, базуючись тільки на Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» і П(С)БО. Підприємство, крім фінансової звітності, складає інші види звітності, в тому числі і податкову, тому до складу його облікової політики треба віднести також добір елементів обліку для потреб оподаткування, форми його ведення з урахуванням умов господарювання підприємства. Потрібно зважити і на норми ПКУ, оскільки при формуванні робочого плану рахунків доцільно включити до нього не тільки рахунки для ведення фінансового обліку, а й ув'язати їх із рахунками, які дозволяють накопичувати інформацію для податкової звітності. Отже усі складові обліку потребують розробки переліку форм первинних документів, облікових реєстрів, що використовуються підприємством для узагальнення інформації тощо. Крім того, при формуванні політики обліку для потреб оподаткування слід враховувати розбіжності в методиці, передбаченій правилами бухгалтерського обліку та податковим законодавством, а також обрані підприємством механізми узгодження їх показників. Отже, організовуючи свою роботу, бухгалтеру передусім необхідно знати послідовність своїх дій, тобто в якому порядку слід записувати інформаційні дані і в які облікові реєстри.

Організація бухгалтерського обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством на підприємстві передбачає вибір оптимальної системи оподаткування, методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення, зафіксованих у ПКУ. При цьому, завдання організації обліку

полягатимуть у: чіткому документуванні таких розрахунків, своєчасній і повній реєстрації даних первинного обліку розрахунків за податками в регістрах; повному і правдивому відображенні інформації щодо зобов'язань із розрахунків за податками у звітності. Головним фактором правильності ведення обліку розрахунків за податками на підприємствах є досконало визначена організація обліку та контролю розрахунків за податками, що впливає на об'єктивність, достовірність і однозначність розкриття інформації у фінансовій і податковій звітності.

Як зазначалось, документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді відповідного наказу, який після його затвердження набуває статусу юридичного документу. Наказ є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві й є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками. Як показують результати дослідження, на сільськогосподарських підприємствах доцільно розробляти окремий розділ у наказі про облікову політику «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом», в якому передбачити об'єкти обліку розрахунків за податками сільськогосподарських підприємств, методичні аспекти відображення в обліку цих розрахунків згідно з нормативними положеннями з бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

Враховуючи, що наказ про облікову політику підприємства є комплексним документом, а в основу його будови покладено окремі розділи, то формування пропонованого розділу «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом» доцільно здійснювати за виділеними етапами (див. рис. 2.8), а саме: вибір суб'єкта формування облікової політики (організаційно-підготовчий етап), визначення об'єктів обліку розрахунків за податками підприємств та формування обліково-методичного забезпечення розрахунків за податками (методичний етап). Таким чином, систему взаємозв'язку між складовими організації обліку розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах представлено на рис. 2.8.

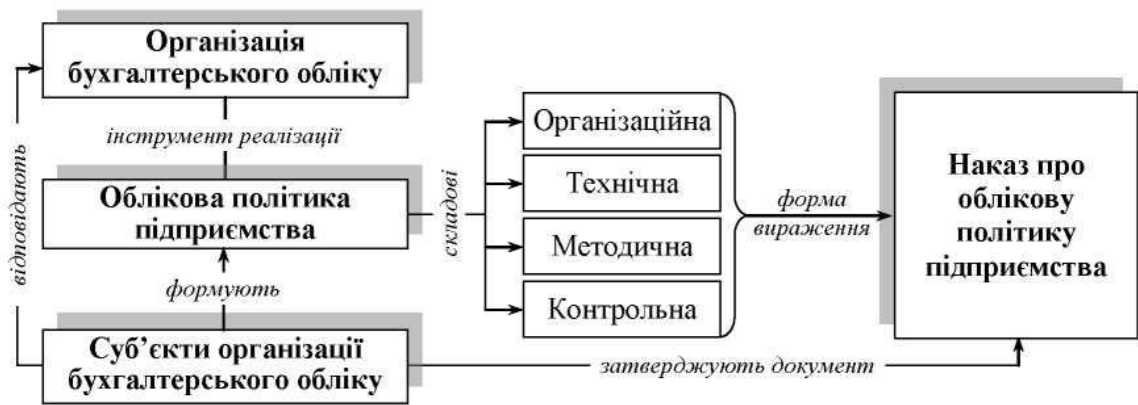


Рис. 2.8. Взаємозв'язок ключових понять організації бухгалтерського обліку розрахунків за податками

Водночас, створення раціональної й ефективної системи обліку на підприємстві неможливе без здійснення контролю, оскільки допущення помилок в оформленні податкової документації та визначенні податкових зобов'язань тягне за собою накладання штрафних санкцій з боку контролюючих органів, що є додатковим фінансовим тягарем для підприємств. Так в обліковій політиці підприємств галузі потрібно визначити елементи організації внутрішнього контролю в частині розрахунків за податками. Одним із таких елементів є виконання своїх обов'язків суб'єктами внутрішнього контролю, які можуть створюватись і функціонувати на всіх типах сільськогосподарських підприємств (рис. 2.9).

Положення, визначені в наказі про облікову політику стосовно обліку розрахунків за податками згідно норм ПКУ, є обов'язковими до виконання обліковою службою підприємства. У межах обліку розрахунків за податками та складання відповідної звітності не можна порушувати норми обраної та закріпленої облікової політики й установлених у ній методів оцінок і конкретних аспектів організації обліку. Від правильного застосування, розкриття та реалізації облікової політики на підприємстві, зокрема організації обліку розрахунків за податками, залежить ефективність діяльності підприємства загалом. З огляду на те, що підприємства різної специфіки та спеціалізації, перебуваючи на загальній чи спрощеній системі оподаткування,

дотримуються особливостей оподаткування тим чи іншим податком, а такі особливості, в свою чергу, впливають на порядок облікового відображення податкових розрахунків, то це зумовлює неможливість формування універсального наказу про облікову політику.



Рис. 2.9. Суб'єкти внутрішнього контролю розрахунків за податками

Враховуючи складність податкових розрахунків та облікового відображення розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах, можна стверджувати, що розробка та затвердження розділу «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом» наказу про облікову політику повинна мати характер обов'язковості в частині організації обліку. Вмотивована й раціональна організація бухгалтерського обліку податкових розрахунків, зокрема за податком на прибуток і ПДВ, положення якої повинні закріплюватись в обліковій політиці підприємства, є запорукою покращення податкової дисципліни суб'єкта господарювання та дозволяє підприємству уникнути витрат на сплату штрафів та інших видів фінансових санкцій.

Відповідно до участі наведених суб'єктів у загальній діяльності й у внутрішньому контролі розрахунків за податками на підприємстві пропонуємо закріпити функції суб'єктів внутрішнього контролю розрахунків за податками (в умовах господарювання конкретного підприємства), враховуючи відповідні їх рівні, в Наказі про облікову політику підприємства (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Рівні та функції суб'єктів внутрішнього контролю розрахунків за податками

Суб'єкти внутрішнього контролю*:	<i>Можливі функції в частині розрахунків за податками</i>
1-го рівня (керівник (власник) підприємства, спостережна рада, правління, головний бухгалтер)	<i>Контроль за формуванням пакету документів з реєстрації платником податку на прибуток та оподаткування ПДВ (може бути покладено на конкретного спеціаліста підприємства; бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером; фінансовий відділ на чолі з фінансовим директором). Виконання загального контролю безпосередньо або за допомогою незалежних експертів (у тому числі зовнішніх аудиторів) у частині розрахунків за податками</i>
2-го рівня (ревізійні комісії, працівники служби внутрішнього аудиту, інвентаризаційна комісія)	<i>Здійснення контролю за оформленням, веденням і поданням податкової документації (накладних, декларацій). Виконання суто контрольних функцій згідно з внутрішніми нормативними документами чи функціональними обов'язками</i>
3-го рівня (працівники функціональних служб і відділів)	<i>Виконання контрольних функцій для реалізації своїх посадових обов'язків</i>
4-го рівня (робітники)	<i>Виконання контрольних функцій безпосередньо в процесі господарської діяльності</i>

Примітки: пропозиції автора виділено курсивом

Вважаємо, що зазначений елемент повинен мати характер обов'язковості і розкриватись у наказі про облікову політику. Варто зазначити і те, що вибір суб'єкта контролю залежить від специфіки діяльності підприємства, штатного розпису й обсягу здійснюваних операцій, які підлягають обкладанню тим чи іншим податком [125]. Враховуючи це, можна зробити висновок, що будь-яке підприємство повинно мати розпорядчі документи, які регламентують його облікову політику в частині обліку розрахунків за податками. Тому, з викладеного, можна виокремити головні питання, вирішення яких необхідне в наказі про облікову політику, зокрема у розділі «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом», а саме: затвердити перелік документів, які використовуються для бухгалтерського обліку й обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським і податковим законодавством; розробити механізм визначення нарахування зобов'язань до бюджету за кожним податком відповідно до ПКУ; передбачити організацію внутрішнього контролю розрахунків за податками.

Із урахуванням проведеного дослідження пропонується витяг із наказу

про облікову політику, а саме окремий його розділ «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом» на підприємствах щодо обліку розрахунків за податками згідно з нормативними положеннями з бухгалтерського обліку та податкового законодавства. Наказ повинен відповідати законодавчим нормам, без зайвої деталізації та повторення положень регламентних документів, тобто характеризуватись загальною наказовою формою, бути корисним, стислим та змістовним і обов'язковим для виконання обліковим персоналом підприємства. Запропонований варіант наказу було прийнято до впровадження в більшості досліджуваних підприємств. Це, в свою чергу, дозволяє полегшити контроль за дотриманням установлених законодавством вимог і закріплених у наказах внутрішньогосподарських правил.

Періодичність складання наказу про облікову політику базується на принципі послідовності, що означає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених П(С)БО, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності [28]. Проте слід відзначити, що з природи господарської діяльності впливають і інші можливі випадки зміни в обліковій політиці (в разі реорганізації, зміни власників, зміни видів діяльності тощо). Хоча такі причини нормативно не закріплені, однак вони не суперечать чинному законодавству і можуть виникати на практиці. Зміни нормативного забезпечення з питань оподаткування, що вносяться майже щороку, зумовлюють необхідність перевірки на відповідність закріплених положень у наказі чинним нормам законодавства й їх коригування в тій частині, які зазнали змін чи доповнень. У цілому розділ наказу «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом» розробляється на тривалий період, але, як зазначалось, з обов'язковим переглядом та уточненнями відповідно до законодавства на початок року.

Положення, визначені в наказі про облікову політику стосовно обліку розрахунків за податками згідно норм ПКУ, є обов'язковими до виконання обліковою службою підприємства. У межах обліку розрахунків за податками

та складання відповідної звітності не можна порушувати норми обраної та закріпленої облікової політики й установлених у ній методів оцінок і конкретних аспектів організації обліку. Від правильного застосування, розкриття та реалізації облікової політики на підприємстві, зокрема організації обліку розрахунків за податками, залежить ефективність діяльності підприємства загалом. З огляду на те, що підприємства різної специфіки та спеціалізації, перебуваючи на загальній чи спрощеній системі оподаткування, дотримуються особливостей оподаткування тим чи іншим податком, а такі особливості, в свою чергу, впливають на порядок облікового відображення податкових розрахунків, то це зумовлює неможливість формування універсального наказу про облікову політику.

Враховуючи складність податкових розрахунків та облікового відображення розрахунків за податками на підприємствах, можна стверджувати, що розробка та затвердження розділу «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом» наказу про облікову політику повинна мати характер обов'язковості в частині організації обліку. Вмотивована й раціональна організація бухгалтерського обліку податкових розрахунків, зокрема за податком на прибуток і ПДВ, положення якої повинні закріплюватись в обліковій політиці підприємства, є запорукою покращення податкової дисципліни суб'єкта господарювання та дозволяє підприємству уникнути витрат на сплату штрафів та інших видів фінансових санкцій, що можуть накладатись податковими органами.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПОДАТКУВАННЯ

ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Поліпшення облікового забезпечення управління прямим оподаткуванням

Більшість науковців, висловлюючи думки щодо вдосконалення будь - якої ланки облікового процесу, вважають за необхідне спрощення методики обліку. Що стосується відносин розподілу у формі податків, то, на нашу думку, ця ділянка обліку на підприємстві є ключовою й особливою, а її вдосконалення полягає в поглибленні аналітики за кожною обліковою операцією. Власна позиція ґрунтується на тому, що саме від правильності розрахунків із бюджетом, з одного боку, залежить кінцевий фінансовий результат господарської діяльності підприємства, а з іншого - забезпечується належне формування централізованих грошових фондів держави економічно виправданими методами в інтересах усіх членів суспільства.

Спроби реформування бухгалтерського обліку, мотивуючись переважно фіскальними потребами держави в період до прийняття ПКУ, призвели до виокремлення окремої підсистеми бухгалтерського обліку як облік для цілей оподаткування. Новий етап податкової системи, який розпочався з прийняттям ПКУ, характеризується зближенням і намаганням гармонізувати дві облікові підсистеми, що дало можливість закріпити в зазначеному нормативному документі позицію бухгалтерського обліку як єдиної інформаційної бази, що у свою чергу, надає можливість формувати на цій базі будь - яку інформацію, у тому числі й для цілей оподаткування. Проте, як показують проведені дослідження, навіть після зближення доходів і витрат відповідно до нормативних положень із бухгалтерського обліку та податкового законодавства всіх розбіжностей не вдалось уникнути - не відбулося повної уніфікації стосовно розрахунку зобов'язань із податку на прибуток підприємств перед бюджетом. Загалом, є підстави вважати, що законодавство в частині регулювання оподаткування має встановлювати і регламентувати, хто є платником податків, що є об'єктом оподаткування, які можуть бути розбіжності між фінансовою і податковою базами, в які терміни варто сплачувати податки тощо [111]. Порядок розрахунку фінансових

результатів, методика визначення прибутків і витрат суб'єктів господарювання - жодним чином не стосуються податкового законодавства, це виняткова компетенція правил бухгалтерського обліку.

Дослідженням доведено, що основні проблемні питання, які наразі виникають у підприємств-платників податку на прибуток, переважно полягають у складній законодавчій базі, яка представлена дwoяко - за нормативними положеннями з бухгалтерського обліку (П(С)БО) та податковим законодавством (ПКУ), а також у недостатньому методологічному забезпеченні методів отримання інформації, яка б повніше та докладніше розкривала основні питання обкладання податком на прибуток підприємств галузі сільського господарства.

Розбіжності між нормами податкового законодавства та правилами бухгалтерського обліку, як було вже зазначено, зумовлюють появу податкових різниць, які і визначають суму коригувань фінансового результату. Встановлено, що головною причиною, яка призводить до виникнення податкових різниць, є існування різних норм визначення фінансового результату за правилами бухгалтерського обліку і податкового законодавства. При складанні податкової звітності виникає необхідність узгодження показників при розрахунку податку на прибуток згідно з різними підходами до регламентації. Крім того, виникає потреба у виокремленні тих операцій, які сприяли отриманню відмінних між собою показників для розрахунку податку.

Уведення механізму податкових різниць передбачено ПКУ, відповідно до якого платник податків має право вести облік тимчасових і постійних податкових різниць і використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток. При цьому методику бухгалтерського обліку тимчасових і постійних різниць застосовувати у порядку, передбаченому положеннями бухгалтерського обліку. Суб'єкти господарювання - платники податку на прибуток подають фінансову звітність із урахуванням податкових різниць, починаючи зі звітних періодів 2013 року

[111]. Проміжна звітність складається щокварталу наростаючим підсумком з початку звітнього року в складі Балансу (Звіт про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Тому податкові різниці необхідно виявляти та розраховувати за кожною господарською операцією, а відстрочені податкові активи чи зобов'язання потрібно розраховувати та відображати у звітності щокварталу.

Таким чином, обов'язковість ведення обліку податкових різниць закріплено законодавчо, проте нормативно не визначені форми реєстрів обліку для потреб оподаткування з податку на прибуток із урахуванням зазначених коригувань. Не визначеною залишається і методика розрахунку та відображення в обліку таких різниць, як і непередбачено для них відповідних реєстрів обліку. Це питання повністю покладено на суб'єктів господарювання. Вони самостійно розробляють і затверджують облікові документи для відображення податкових різниць із урахуванням специфіки своєї діяльності.

З метою раціональної організації обліку податкових різниць і розкриття їх у фінансовій звітності, в попередньому розділі дослідження для сільськогосподарських підприємств було рекомендовано розробити склад постійних і тимчасових податкових різниць, що можуть виникати в господарській діяльності, та наводити його в додатку до наказу про облікову політику підприємства. Запропоновано виявлення податкових різниць здійснювати на етапі первісного визнання та реєстрації первинного документа, яким оформлена відповідна операція, що зумовлює податкову різницю. Тобто, першоджерелом щодо змісту й оцінки господарських операцій є первинний документ, який підтверджує сам факт таких господарських операцій та є підставою фіксування податкових різниць. Крім того, інформацію про тимчасові та постійні податкові різниці доречно накопичувати в реєстрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення.

На підставі бухгалтерських документів, доповнених додатковими

реквізитами для відображення податкових різниць (за відповідною класифікацією - тимчасова або постійна) та переліку податкових різниць, які підприємство закріплює в наказі про облікову політику, визначення сутності податкових різниць, розрахунок їх суми та класифікацію пропонуємо оформляти бухгалтерською довідкою. Зразок бухгалтерської довідки для відображення податкових різниць (дод. У, табл. У. 1). Таким чином, застосовуючи норми ПКУ в частині регулювання податкових різниць, у первинних бухгалтерських документах при аналізі конкретної операції платника податку вдається з'ясувати наявність або відсутність податкової різниці й її характер (постійна чи тимчасова) за відповідний звітний період. Це є підставою для оформлення бухгалтером запропонованої бухгалтерської довідки, в якій слід наводити дані щодо змісту господарської операції, кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку за дебетом і кредитом, суми. Використання запропонованої довідки дає змогу на етапі формування бухгалтерських записів визначити наявність податкових різниць та здійснювати їх деталізацію в розрізі постійних чи тимчасових, забезпечує доказову базу сумам податкових різниць, які і складають величину коригування фінансового результату до оподаткування. Оформляючи податкові різниці на підприємствах бухгалтерськими довідками (вибір такої методики повинен закріплюватися в наказі про облікову політику підприємства), інформацію з них вже можна, без додаткового узагальнення, синтезувати в журналах-ордерах, а з журналів-ордерів - у Головну книгу, із Головної книги в Баланс (Звіт про фінансовий стан).

Проте, з метою посилення внутрішньогосподарського контролю розрахунків із податку на прибуток на підприємствах суми постійних і тимчасових податкових різниць підсумком за місяць (квартал, рік) потрібно накопичити й узагальнити. Це можливо здійснити в окремому регістрі бухгалтерського обліку - Відомість обліку податкових різниць. Вихідними даними для заповнення пропонуваного регістру слугуватиме інформація, наведена в бухгалтерських довідках. Представлено зразок Відомості обліку

податкових різниць (дод. У, табл. У.2). Дані з неї переносять до форм звітності.

Оскільки постійні податкові різниці за господарськими операціями звітного періоду враховуються в повному обсязі при визначенні прибутку (збитку), що підлягає оподаткуванню за звітний період і не враховуються при визначенні такого прибутку (збитку) у майбутніх періодах, а тимчасові податкові різниці за господарськими операціями звітного періоду не враховуються при визначенні прибутку (збитку), що підлягає оподаткуванню звітного періоду та враховуються при визначенні такого прибутку (збитку) у майбутніх періодах, тому логічним доповненням до Відомості обліку податкових різниць (колонки 12 і 13 «Вплив податкових різниць на прибуток (збиток), що підлягає оподаткуванню») буде відображення особливостей урахування податкових різниць при визначенні зазначеного прибутку чи збитку (об'єкта оподаткування) (див. дод. У, табл. У.2).

За визначенням податкової тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, зроблено висновок про те, що така податкова різниця у звітному періоді збільшує прибуток (збиток), що підлягає оподаткуванню, порівняно з обліковим прибутком

(фінансовим результатом), і податок, нарахований на прибуток, що підлягає оподаткуванню (скорегований фінансовий результат), перевищить податок, нарахований на обліковий прибуток (фінансовий результат без урахування податкових різниць). Така ситуація призводить до виникнення відстроченого податкового активу. У майбутньому зазначена тимчасова різниця повинна відніматися, адже вона була частиною оподаткованого прибутку (збитку), що підлягає оподаткуванню. Щодо тимчасової податкової різниці, що підлягає оподаткуванню, то вона зменшує прибуток (збиток), що підлягає оподаткуванню, звітного періоду порівняно з податком, нарахованим на обліковий прибуток (фінансовий результат без урахування коригувань), у зв'язку з чим з'являється відстрочене податкове зобов'язання.

Враховуючи це, а також що форми фінансової звітності № 1 «Баланс

(Звіт про фінансовий стан)» та № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» передбачають виокремлення рядків таких статей, як «Відстрочений податковий актив» і «Відстрочене податкове зобов'язання», то виникає необхідність розраховувати відстрочений податковий актив і відстрочене податкове зобов'язання. Такий розрахунок доцільно здійснювати у Відомості обліку податкових різниць, для якого передбачити колонки 14 «Відстрочений податковий актив» і 15 «Відстрочене податкове зобов'язання». У цих колонках за операціями, що призводять до появи постійних податкових різниць, а відтак не призводять до виникнення відстрочених податкових активів і зобов'язань, слід проставити прочерки.

Кінцевим звітом, у якому відображаються суми податкових різниць, є податкова декларація з податку на прибуток (податкова звітність). Крім того, інформація щодо тимчасових податкових різниць, як вже зазначалось, потребує окремого узагальнення з метою розрахунку сум відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань. Тому практичне застосування Відомості обліку податкових різниць в частині розрахунку відстрочених податкових активів і зобов'язань посилює контроль за обліком тимчасових податкових різниць, дає можливість правильно і вчасно розраховувати відстрочені податкові активи і зобов'язання, а також визначити кінцеві залишки за рахунками 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочене податкове зобов'язання». При цьому абсолютна величина відстроченого податкового активу або відстроченого податкового зобов'язання визначається як добуток податкової різниці та діючої ставки податку на прибуток. У практичній роботі застосування наведених рахунків зарекомендувало себе позитивно, натомість, як було зазначено в попередньому розділі, постійні різниці не відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку, оскільки вони входять до складу доходів і витрат і вже відображені на відповідних рахунках. Окрім того, розглядаючи суть постійних податкових різниць, в попередньому розділі дійшли висновку, що такі різниці виникають постійно, тому їх варто обліковувати на рахунках,

затверджених Міністерством фінансів України.

Як свідчать дані анкетування підприємств Чернігівської області, при складанні декларації про прибуток підприємства бухгалтери не завжди впевнені в достовірності такої інформації. Як переконує практика, в податкових розрахунках бухгалтери різних рівнів кваліфікації припускаються помилок, причому як у бік завищення, так і в бік заниження прибутку, що підлягає оподаткуванню. Відображення постійних різниць на бухгалтерських рахунках Плану рахунків запобігатиме помилкам і дасть змогу уникнути відповідних штрафних санкцій [47].

Для того, щоб своєчасно виявити помилки в податкових розрахунках, необхідно відображати постійні різниці на рахунках бухгалтерського обліку методом подвійного запису. Як стверджують В. Ф. Палій та Я. В. Соколов, саме подвійний запис на рахунках забезпечує послідовне дотримання принципу системності при відображенні в бухгалтерському обліку процесу господарської діяльності та являє собою невід'ємну частину системи бухгалтерського обліку. Тоді узагальнений на рахунках бухгалтерського обліку прибуток, що підлягає коригуванню за правилами ПКУ, буде достовірним. В зв'язку з чим пропонуємо в робочому плані рахунків сільськогосподарських товаровиробників передбачити окремі субрахунки для системного відображення в обліку постійних різниць.

Для обліку групи доходів, які збільшують (зменшують) фінансовий результат до оподаткування, пропонуємо відкрити субрахунок 747 «Коригування доходів для потреб оподаткування податком на прибуток», до якого в свою чергу відкрити рахунки третього порядку: 747.1 «Коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів»; 747.2 «Коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)»; 747.3 «Коригування фінансового результату до оподаткування, які виникають при здійсненні фінансових операцій». Для обліку витрат, які збільшують (зменшують) фінансовий

результат до оподаткування, пропонуємо застосовувати субрахунок 978 «Коригування витрат для потреб оподаткування податком на прибуток» і відкрити до нього рахунки нижчого порядку: 978.1 «Коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів»; 978.2 «Коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)»; 978.3 «Коригування фінансового результату до оподаткування, які виникають при здійсненні фінансових операцій». Дані субрахунки будуть транзитними, де за дебетом і кредитом накопичуватимуться суми доходів і витрат, які зумовлюють виникнення податкових різниць і формують суму податкових коригувань (податкових різниць за їх видами згідно з ПКУ) фінансового результату з метою визначення показника прибутку підприємства, що підлягає оподаткуванню (об'єкта оподаткування). Зауважимо, що на запропонованих субрахунках відображатимуться не самі постійні податкові різниці, а безпосередньо доходи і витрати, які сприяють виникненню таких різниць.

Варто зазначити, що реалізація запропонованої методики на практиці не вимагає внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку, оскільки підприємствам дозволено доповнювати План новими субрахунками (рахунками другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків загальнодержавного плану [47]. Практичне застосування запропонованих рахунків (дод. У, табл. У.3). Перевага такого підходу полягає в точності, достовірності й самостійності, що дає змогу систематично і в комплексі вести облік постійних різниць. Хоча можливі помилки, але вони швидко виявляються та виправляються, оскільки ведеться подвійний запис господарських операцій і проводиться звірка даних аналітичних рахунків і Головної книги, а також враховується механізм застосування податкових різниць, установлений ПКУ [111].

Таким чином, застосування на практиці реєстрів обліку тимчасових різниць призведе до систематизації облікової роботи при визначенні

прибутку, що підлягає оподаткуванню, спростить процедуру періодичної перевірки узгодженості показників податкової декларації та даних бухгалтерського обліку й проведення підрахунку підсумкових сум податку, забезпечить можливість ширшого застосування прийомів контролю. Таким чином, введення запропонованих документів для відображення об'єктів обліку розрахунків за податком на прибуток підприємств згідно з податковим законодавством дає змогу вчасно аналізувати кожну господарську операцію щодо виникнення податкових різниць, тобто одержати оперативну, достовірну, зрозумілу інформацію; значно спрощує процедуру перевірки розрахунків із податковими органами та надає впевненості бухгалтерам у тому, що звітність повністю відповідає концептуальним основам податкового законодавства.

Запропонована методика облікового відображення прибутку для потреб оподаткування забезпечить чіткість і зрозумілість у веденні податкових розрахунків та контроль за нарахуванням податкових платежів (дод. У, рис. У.1). Крім того, визначення прибутку для оподаткування за такою методикою не суперечитиме основним вимогам положень бухгалтерського обліку, а лише дасть змогу використовувати єдину інформаційну базу, як цього вимагає Закон № 996 [123]. Наведена методика в частині постійних податкових різниць передбачає, що інформаційне навантаження несуть обороти на запропонованих рахунках у кореспонденції з рахунками сьомого, восьмого та дев'ятого класів. Тобто, методика побудована таким чином, що інформація на субрахунках 747 «Коригування доходів для потреб оподаткування податком на прибуток» і 978 «Коригування витрат для потреб оподаткування податком на прибуток» не впливатиме на розрахунок фінансового показника, а лише створить базу для розрахунку оподаткованого прибутку [69]. Вона передбачає використання єдиної інформаційної бази у вигляді системи бухгалтерського обліку, що в свою чергу зменшує затрати праці на податкові розрахунки і поліпшує якість контролю. Працівникам бухгалтерії не треба буде здійснювати позасистемне ведення обліку з відображенням постійних

різниць на позабалансових рахунках.

Як обґрунтовано в попередньому розділі, інформацію про податкові різниці доцільно наводити в Примітках до річної фінансової звітності. Тому, враховуючи вищевикладене та з метою формування деталізованої інформації про збільшення (зменшення) фінансового результату до оподаткування відповідно до вимог ст. 138 «Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів», ст. 139 «Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)», ст. 140 «Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій» ПКУ [111] пропонуємо розширити інформаційні показники XII розділу «Податок на прибуток» Приміток до річної фінансової звітності шляхом доповнення окремим XII/а підрозділом «Податкові різниці (коригування фінансового результату)» (дод. У, табл. У.4). Він розкриває інформацію про податкові різниці підприємства за встановленими їх видами у звітності підприємства, а відтак дає змогу формувати у статті «Коригування фінансового результату» відповідну суму коригування згідно з вимогами розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ.

У зв'язку з тим, що діючий XII розділ «Податок на прибуток» Приміток до річної фінансової звітності містить показник «Поточний податок на прибуток» (р. 1210), проте не розкривається механізм його розрахунку відповідно до вимог ПКУ, у запропонованому XII/а підрозділі «Податкові різниці (коригування фінансового результату)» пропонуємо ввести такі рядки: «Фінансовий результат до оподаткування» (р. 12410, що заповнюється на підставі р. 2290 «Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»); «Витрати (дохід) з податку на прибуток» (р. 12420, що заповнюється розрахунковим шляхом); «Сума нарахованого та сплаченого податку на майно» (р. 12425, що заповнюється на підставі відповідної декларації); «Податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету» (р. 12430, що заповнюється розрахунковим шляхом). Тому, якщо коригування здійснюється шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в рядку

«Коригування фінансового результату» відображається інформація про зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку), або навпаки - збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку). Якщо коригування здійснюється шляхом зменшення статті «Фінансовий результат до оподаткування» (р. 12410), у цьому разі відбувається збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку) або зменшення його позитивного значення. Запропонована форма дозволяє відобразити методику розрахунку суми податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за вимогами, передбаченими ПКУ, тобто з урахуванням системи коригування фінансового результату, і систематизувати інформацію про податкові різниці підприємства у Примітках до річної фінансової звітності.

Спираючись на вищевикладене та рекомендовані документи, представимо схему узагальнення первинної, аналітичної й зведеної документації з розрахунку та облікового відображення податкових різниць (дод. Ф).

Застосування наведених пропозицій має істотне значення для суб'єктів господарювання - платника податків. Зокрема, вони дають змогу максимально наблизити дві облікові підсистеми - бухгалтерський облік і облік для потреб оподаткування, що забезпечує надійність і прозорість інформації з метою контролю вихідних даних й обчислення податку на прибуток. А також доводять і те, що розрахунок податкового зобов'язання з податку на прибуток може здійснюватись у єдиній системі бухгалтерського обліку за допомогою коригування фінансового результату, що трансформує облікову інформацію шляхом вибірки та розрахункових операцій.

Крім того, запропонована методика обліку податкових різниць посилить контрольну й інформаційну функцію обліку. Адже з'являються безпосередньо об'єкти контролю - документи для відображення податкових різниць і відстрочених податкових активів і зобов'язань, які в свою чергу виступатимуть інформаційними носіями й узагальнюватимуться у Примітках

до річної фінансової звітності. До того ж, посилюється контроль як на рівні підприємства, так і податкового органу. Бухгалтери підприємств мають змогу самостійно контролювати здійснені та документально закріплені ними розрахунки податкових різниць і своєчасність їх виявлення, а перевіряючі органи отримують додаткове підтвердження показників декларації з податку на прибуток й форм фінансової звітності.

Застосування запропонованих документів і реєстрів дозволяє врахувати особливості суб'єктів господарювання - платників податку на прибуток і констатувати об'єктивну необхідність визначення методики розрахунку відстрочених податкових активів і зобов'язань, вчасно аналізувати кожну господарську операцію щодо виникнення податкових різниць і на основі розрахованих і зафіксованих у реєстрах сум таких різниць вчасно визначати суми відстрочених податкових активів і зобов'язань, а відтак досягти мети бухгалтерського обліку в частині податкових різниць. Викладені пропозиції враховують зміни до ПКУ, якими передбачено нові правила визначення податку на прибуток і відповідають задекларованій головній меті реформування податкової системи - ведення єдиного обліку, заснованого на стандартах фінансової звітності та забезпечують відображення в обліку тих податкових різниць, які мають місце в господарській діяльності підприємств.

3.2. Удосконалення обліку непрямого оподаткування

Дослідження оподаткування підприємств ПДВ дало можливість установити особливість організації облікового процесу, який полягає в тому, що підприємствам галузі необхідно вести облік за загальними правилами оподаткування. Аналіз стану обліку розрахунків за податками на підприємствах Вінницької області показав, що найбільше труднощів під час узагальнення та відображення розрахунків із ПДВ у звітності виникає внаслідок недостатності отриманої інформації з системи бухгалтерського обліку, як інформаційної основи податкових розрахунків.

Бухгалтерський облік не забезпечує в повному обсязі управлінські

запити щодо систематизації і надання облікової інформації у потрібних розрізах із метою достовірності відображення сум податкового кредиту та податкового зобов'язання в податковій звітності підприємства.

Питанням удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ займалися такі науковці, як О. В. Адамик [1], Т. Ф. Плахтій [109], К. К. Уллубієва [137]. Зокрема, вони, висвітлюючи проблему відображення на рахунках бухгалтерського обліку сум ПДВ, виявили недоречність відображення податкових зобов'язань і податкового кредиту на окремих аналітичних рахунках, відповідно 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит». Вважаємо, що аналітичний облік розрахунків на зазначених рахунках є важливим при відображенні операцій за авансами, оскільки цей механізм посилює, в першу чергу, оперативність, прозорість та якість обліку.

Дослідженням встановлено, що об'єктом обліку та контролю розрахунків за ПДВ є податкове зобов'язання і податковий кредит, при цьому доведено необхідність посилення контролю за правильністю формування податкового кредиту з ПДВ.

Ураховуючи, що податковий кредит із ПДВ виникає внаслідок операцій, що відображаються у журналі-ордері № 3 В с.-г. та відомості аналітичного обліку за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», журналі-ордері № 3 Г с.-г. за рахунком 68 «Розрахунки за іншими операціями», тому в цих документах доцільно здійснювати контроль за отриманими податковими накладними, а відтак і за підтвердженням податкового кредиту з метою посилення інформаційного забезпечення управління оподаткуванням ПДВ. Автором пропонується журнал-ордер 3 В с.-г. та відомість аналітичного обліку за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» доповнити реквізитами, що підтверджують правильність визнання податкового кредиту (табл. 3.1) і дозволяють здійснювати поточний контроль за формуванням сум податкового кредиту з ПДВ протягом звітного періоду нарастаючим підсумком

безпосередньо при здійсненні господарської операції (дод. X, табл. X. 1). До журналу-ордера 3 Г с.-г. передбачено відкриття відомості № 3.4 с.-г. аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями, тому її також слід доповнити реквізитами (аналогічними реквізітам, якими запропоновано доповнити журнал-ордер 3 В с.-г.), що підтверджують правильність визнання податкового кредиту (див. табл. 3.1). Вони дозволять контролювати суми податкового кредиту в частині розрахунків за іншими операціями (рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями»), а відтак підтвердити в цілому достовірність обліку розрахунків з ПДВ (дод. X, табл. X.2).

Таблиця 3.1

**Запропоновані додаткові реквізити для здійснення контролю за
формуванням податкового кредиту з ПДВ**

Підтвердження податкового кредиту		
Вид, номер та дата отриманого документа	Номер квитанції про реєстрацію в ЄРПН (або інша відмітка)	Відмітка про розбіжності даних податкової накладної із даними ЄРПН
1	2	3

Примітка: пропозиції автора

Ураховуючи, що журнал-ордер 3 Г с.-г. за рахунком 68 «Розрахунки за іншими операціями» є узагальнюючим регістром за місяць і в ньому відображаються суми згорнуто, доцільно зазначений регістр доповнити додатковими реквізитами «Підтверджений податковий кредит» та «Непідтверджений податковий кредит». При цьому у рядках, де не міститиметься сума податкового кредиту, слід проставити прочерк.

Запропоновані додаткові реквізити реалізують можливість проведення контролю за надходженням (отриманням) податкових накладних і забезпечують керівництво підприємства оперативною інформацією про надходження податкових накладних від контрагентів для прийняття управлінських рішень. При цьому, запровадження обов'язкової реєстрації підприємством усіх виданих податкових накладних в Єдиному реєстрі позитивно вплинуло на податкову дисципліну платників податків і значно

підвищило контроль за податковим зобов'язанням платника податків. Також зазначене нововведення запобігає виникненню порушень податкового законодавства, оскільки невідача податкової накладної дає право покупцю звернутися зі скаргою на підприємство - постачальника, яке не виписало податкову накладну, до фіскальних органів, що є підставою для проведення позапланової податкової перевірки.

Окрім зазначеного, в процесі дослідження обліково-інформаційного забезпечення акцентовано увагу на необхідності побудови в діяльності підприємств системи внутрішньої звітності та накопичення даних протягом звітного періоду про розрахунки за податками як передумови прийняття виважених і своєчасних рішень на всіх рівнях управління суб'єкта господарювання. Таку проблему нестачі оперативної інформації для управління підприємством щодо розрахунків із ПДВ у Декларації з ПДВ відзначили 25% опитаних бухгалтерів. Однак лише на 10% підприємств, які є об'єктом дослідження, додатково регламентована та складається внутрішня звітність для потреб керівництва в частині розрахунків за ПДВ. Отже, методика внутрішньої звітності, яка б містила інформацію про сформований податковий кредит, визнане податкове зобов'язання та суми ПДВ у розрізі операцій за загальним режимом оподаткування ПДВ потребує додаткової обґрунтованості. Тому, з метою посилення інформаційного забезпечення управління розрахунків за ПДВ у діяльності підприємств пропонуємо складати Звіт про формування податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ (рис. 3.1).

Застосування форма Звіту, як форми внутрішньої звітності, дає можливість аналізувати податкові наслідки щодо розрахунків із ПДВ за кожною здійснюваною суб'єктом господарювання операцією. Крім того, вона може слугувати додатковим інформаційним забезпеченням для складання відповідних декларацій із ПДВ.

Це, в свою чергу, дозволяє керівництву підприємства приймати своєчасні, правильні управлінські рішення, адже, як було доведено в

попередньому розділі до слідження, на підприємствах спостерігаються різні тенденції оподатковуваних операцій із ПДВ щодо реалізації та придбання продукції.

Назва підприємства: ЗАТВЕРДЖУЮ Код за ЄДРПОУ: « » 20 р Звіт про формування податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ за 20 р.							
№ з/п	Операція (підтверджуючий документ)	Вартість, грн.	База оподаткування,	Ставка ПДВ	Податкове зобов'язання, грн.	Податковий кредит, грн.	Примітки
<i>A</i>	<i>B</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Операції загальної системи ПДВ							
<i>1</i>							
<i>2</i>							
<i>3</i>							
Разом:							
Сума нарахованого ПД							
Звіт склав: //							

Рис. 3.1. Форма Звіту про формування податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ (розроблено автором)

Так, у бухгалтерському обліку для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» [47]. На субрахунок 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік усіх податків (ПДВ, податок на прибуток тощо). Зокрема, для обліку ПДВ до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» відкривається окремий аналітичний рахунок 641.1 «Розрахунки за податком на додану вартість» [47]. Законодавством надана можливість запровадження на підприємстві ведення аналітичного обліку з іншою потрібною деталізацією обліку розрахунків із ПДВ (із використанням рахунків третього, четвертого порядку), що дозволяє узагальнювати інформацію, необхідну для складання податкової декларації та оперативного контролю розрахунків за цим податком.

За кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» відображається виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, а за дебетом - сума податкового кредиту з ПДВ та суми ПДВ, перераховані до бюджету. Крім того, для обліку ПДВ передбачено ще два субрахунки: 643 «Податкові зобов'язання», на якому ведеться облік суми податку на додану вартість, визначеної, виходячи із суми одержаних авансів (передоплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню), та 644 «Податковий кредит», на якому обліковується сума ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

У контексті модернізації інформаційної системи органів ДФС запроваджено електронний сервіс із надання послуг платникам податків з використанням Інтернет-середовища - Електронний кабінет платника податків, який за допомогою спеціального інструмента доступу (електронної картки платника податків) із електронно-цифровим підписом дозволяє платнику податків працювати з органами податкової служби в режимі реального часу. Призначення Електронного кабінету в тому, що платник податку може: підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді; переглядати дані картки особового рахунку про стан розрахунків із бюджетом (нараховано, сплачено, переплата, податковий борг, штрафні (фінансові) санкції, пеня); формувати та заповнювати платіжні документи щодо сплати податків, зборів та інших платежів до бюджету; здійснювати сплату податків, зборів та інших платежів до бюджету за допомогою банківських систем типу Інтернет-банкінг; листування на офіційному рівні з органами ДФС України з питань оподаткування тощо [35]. Таким чином, механізм проведення співставлення розрахунків підприємства з органами оподаткування не викликає труднощів, у зв'язку з чим така система є доцільною і зручною для платників. Звірку за допомогою Електронного кабінету платника податків суб'єктам господарювання необхідно здійснювати

не рідше одного разу на звітний період перед складанням звітності з кожного сплачуваного податку. Дослідженням встановлено, що співставлення за допомогою Електронного кабінету не передбачає складання жодного документа (акта), а тому не може слугувати доказовою базою при вирішенні спірних питань. У зв'язку з чим, з погляду автора, при виявленні розбіжностей необхідно здійснювати інвентаризацію розрахунків за податками на підставі письмового звернення до відповідного територіального органу оподаткування, а також обов'язкову річну інвентаризацію перед складанням річної фінансової звітності, що закріплено на законодавчому рівні.

Поряд із беззаперечним позитивним значенням Електронного кабінету платника податків для проведення внутрішнього контролю та забезпечення оперативного співставлення даних податкових розрахунків із органами оподаткування існує ряд недоліків. Зокрема, така інформація доступна лише суб'єкту господарювання та безпосередньо органу оподаткування і залишається закритою для широкого кола зовнішніх неконтролюючих користувачів. Наразі крім Електронного кабінету платника податків на веб-сайті ДФС функціонують і такі електронні сервіси (бази даних), як «Дані реєстру платників ПДВ», «Дізнайся більше про свого бізнес -партнера», «Анулювання реєстрації платників ПДВ», із яких можна отримати деяку загальну публічну інформацію про платника податку виключно в частині розрахунків із ПДВ, тобто з'ясувати наявність у контрагента свідоцтва платника ПДВ, перевірити анулювання такого свідоцтва, наявність (відсутність) податкового боргу. Проте, цього замало для оцінки виконання податкових зобов'язань із ПДВ перед бюджетом контрагентом згідно з нормами податкового законодавства. Щодо стану розрахунків за іншими податками, що сплачуються товаровиробниками, зокрема податку на прибуток, то така інформація залишається повністю закритою. Про недостатність інформації, наданої сервісом «Дізнайся більше про свого бізнес - партнера», свідчать і результати проведеного опитування користувачів інформації офіційним сайтом ДФС. Зокрема, на поставлене запитання: «Чи

задоволені ви роботою електронного сервісу «Дізнайся більше про свого бізнес-партнера» 37,7 % опитаних відзначили, що хотіли б бачити більше інформації про своїх контрагентів.

Тому, враховуючи вимоги Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, у загальних положеннях якої обрано тенденцію до підвищення прозорості фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання, а відтак і доступності та публічності, автором пропонується розширити інформаційні можливості електронного сервісу ДФС «Дізнайся більше про свого бізнес -партнера» шляхом розкриття додаткової інформації щодо стану розрахунків із усіх податків і зборів, які сплачує контрагент. Зокрема, для підприємств, платників ПДВ, інформаційний сервіс має надавати інформацію щодо наявності та чинності свідоцтва платника податку, існування заборгованостей на початок звітного періоду, суми нарахованих податкових зобов'язань, стану здійснених розрахунків із бюджетом, суми наявної заборгованості зі сплати податків тощо.

Запропонований варіант електронного сервісу ДФС «Дізнайся більше про свого бізнес -партнера» дозволить користувачам об'єктивно оцінювати стан виконання податкових зобов'язань перед бюджетом суб'єктом господарювання в розрізі сплачуваних податків, забезпечить реалізацію принципу доступності та публічності інформації, сприятиме спрощенню користування базою даних ДФС, оскільки не доведеться звертатись по допомогу до інших сервісів («Дані реєстру платників ПДВ», «Анулювання реєстрації платників ПДВ»), адже вся інформація буде зібрана в одну базу даних

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У магістерській роботі теоретично узагальнено та запропоновано нове вирішення наукового завдання щодо обґрунтування теоретичних засад і розробки практичних рекомендацій із удосконалення організації та методики обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління

оподаткуванням сільськогосподарських підприємств.

Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. У результаті опрацювання літературних джерел і думок вчених-економістів щодо поняття «податки», їх функцій та принципів, дало можливість представити тлумачення сутності «оподаткування підприємств» як особливу сферу рівновагових відносин розподілу, що відображає взаємодію суб'єктів господарювання та держави шляхом реалізації органами державної влади фіскальної функції та виконання регулюючого впливу на господарську діяльність сільськогосподарських підприємств.

2. Облікове відображення нарахування та сплати податків підприємствами здійснюється відповідно до нормативних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

3. Установлено особливості обліку розрахунків із податку на прибуток згідно з нормативними документами з бухгалтерського обліку та податковим законодавством, що полягають в застосуванні механізму податкових різниць. Запропоновано методичний підхід документального їх відображення, який полягає в тому, що визначення сутності та класифікація податкових різниць, розрахунок їх сум здійснюються у розробленому автором довідковому реєстрі; для узагальнення інформації про постійні і тимчасові податкові різниці та розрахунку сум відстрочених податкових активів і зобов'язань запропоновано Відомість обліку податкових різниць, ведення якої, у свою чергу, посилює контроль розрахунків із податку на прибуток. Для поліпшення аналітичності обліку постійні податкові різниці запропоновано відображати на рахунках бухгалтерського обліку та наведено субрахунки для груп доходів і витрат, що збільшують (зменшують) фінансовий результат до оподаткування. Практичне застосування запропонованого підходу забезпечує більш повне, достовірне та систематичне відображення постійних податкових різниць в обліку завдяки методу подвійного запису. З метою розкриття інформації про податкові різниці у звітності розширено склад інформаційних

показників Приміток до річної фінансової звітності, що дозволяє систематизувати інформацію про податкові різниці за їх видами та відобразити методику розрахунку податку на прибуток із урахуванням системи коригування фінансового результату.

4. Введення ПДВ в Україні було важливим кроком для розбудови ринкової економіки. Доцільність подальшого застосування ПДВ без заміни іншим непрямим податком обумовлюється наступними причинами:

– ПДВ має суттєві переваги перед іншими формами універсальних акцизів (поєднання поетапності справляння, яка забезпечує надійність надходжень, з можливістю уникнення кумулятивного ефекту), що робить його найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування;

– застосування ПДВ сприяє розвитку зовнішньоторговельних відносин, оскільки більшість країн – торговельних партнерів України, застосовують ПДВ. У разі його відміни вітчизняна податкова система стане несумісною з податковими системами цих країн, що може негативно вплинути на подальший розвиток зовнішньоекономічних відносин;

Аналіз економічної сутності ПДВ та механізму його справляння дозволив виділити наступні позитивні риси цього податку: достатню фіскальну ефективність; спрощення контролю за рухом товарів та послуг, а також за витратами; потенційну нейтральність до ціноутворення і умов конкуренції, переваги перед іншими податками у періоди високої інфляції (абсолютний його обсяг збільшується пропорційно до зростання цін і, таким чином, певною мірою захищений від знецінення). Згадані переваги зумовили важливу роль, яку відігравав ПДВ у наповненні бюджету як під час економічної кризи, так і пізніше, коли розпочалось економічне зростання. Викладене в свою чергу підводить до висновку, що саме ПДВ повинен стати основою бюджетної системи в умовах перехідної економіки.

5. Для дотримання вимог податкового законодавства виявлено необхідність у розробці облікового забезпечення щодо накопичення й узагальнення інформації про нараховані та сплачені суми податків

підприємствами з метою посилення внутрішнього контролю та платіжної дисципліни щодо своєчасності розрахунків із бюджетом.

6. Положення податкової політики стосовно обліку податкових розрахунків в діяльності підприємств мають бути складовою наказу про облікову політику, оскільки система оподаткування є головним фактором впливу на формування облікової політики підприємств галузі. Це зумовлює необхідність формування в наказі про облікову політику окремого розділу «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом» і закріплення в ньому елементів організації внутрішнього контролю розрахунків за податками. Наведено порядок складання наказу про облікову політику підприємства з урахуванням потреб оподаткування, що забезпечує поліпшення якості організації обліку та контролю на підприємствах.

7. Таким чином, узагальнення теоретичних положень і результатів проведених досліджень дає підстави для висновку, що реалізація розроблених у магістерській роботі рекомендацій дасть змогу підвищити ефективність обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління оподаткування підприємства шляхом раціональної організації обліку і сприятиме вдосконаленню методичних підходів до проведення контролю розрахунків за податками в діяльності підприємств.