

Г.І. КУПАЛОВА, Т.О. МУРОВАНА

**ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ  
ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ  
ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ**

*Монографія*

Київ – 2014

УДК [657.4+657.6]: 336.22

ББК 65.052

К92

*Рекомендовано до друку Вченою радою економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка (протокол № 10 від 25 червня 2014 р.)*

Рецензенти:

*Н.І. Гражєвська*, доктор економічних наук, професор кафедри економічної теорії Київського національного університету імені Тараса Шевченка;

*В.М. Жук*, доктор економічних наук, професор, член-кореспондент НААН України, академік-секретар Відділення аграрної економіки і продовольства Національної академії аграрних наук України;

*М.Й. Малік*, доктор економічних наук, професор, академік НААН України, завідувач відділу розвитку підприємництва і кооперації Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки».

**К92 Купалова Г.І., Мурована Т.О.**

Еколого-економічні аспекти обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами : моногр. / Г.І. Купалова, Т.О. Мурована. – К. : «Освіта України», 2014. – 308 с.

У монографії висвітлено теоретичні та практичні основи дослідження організації обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами з урахуванням еколого-економічних аспектів та особливостей діяльності молокопереробних підприємств України. Вагоме місце відведено дослідженню обліково-економічної сутності екологічних та інших видів податків, зборів, вивченню сучасних підходів до їх класифікації, критичному аналізу вітчизняного та європейського досвіду щодо нормативно-правового регулювання обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами. Сформульовано пропозиції по удосконаленню методики обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами, покращенню екологічної звітності підприємств в контексті Податкового кодексу України, міжнародних стандартів та відповідно до європейської облікової практики.

Монографія буде корисною для науковців, економістів-практиків, аспірантів, студентів економічних спеціальностей.

**УДК [657.4+657.6]: 336.22**

**ББК 65.052**

©Купалова Г.І., Мурована Т.О., 2014

---

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА</b> .....	6
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ</b> .....	10
1.1. Обліково-економічна сутність зобов'язань за податками і зборами.....	10
1.2. Сучасні підходи до класифікації зобов'язань за податками і зборами в господарській діяльності переробних підприємств.....	32
1.3. Вітчизняний та європейський досвід щодо нормативно-правового регулювання обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами.....	51
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ</b> .....	74
2.1. Методика обліку та звітності зобов'язань за податками і зборами в контексті Податкового кодексу України.....	74
2.2. Особливості організації обліку та звітності зобов'язань за податками і зборами на молокопереробних підприємствах.....	95
2.3. Удосконалення бухгалтерського обліку зобов'язань за податками і зборами відповідно до вимог міжнародних стандартів, європейської облікової практики.....	114
2.4. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля.....	130
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ</b> .....	167
3.1. Сутність та основні завдання аудиту зобов'язань за податками і зборами.....	167
3.2. Комплексна організаційно-інформаційна модель аудиту зобов'язань за податками і зборами на молокопереробних підприємствах.....	186
3.3. Удосконалення методів та процедур аудиту зобов'язань за податками і зборами на підприємствах молокопереробної промисловості.....	201
3.4. Використання результатів аудиту виконання зобов'язань за податками і зборами при розробці заходів податкового менеджменту.....	218
<b>ЗАКЛЮЧНЕ СЛОВО</b> .....	236
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	240
<b>ДОДАТКИ</b> .....	270

---

## ПЕРЕДМОВА

В умовах інтеграції економіки України у світовий економічний простір великого значення у реалізації екологічної політики держави набуває забезпечення достовірної інформації про природоохоронну діяльність підприємств. Тому у Основних засадах (стратегії) державної екологічної політики України на період до 2020 р., затверджених Законом України від 21.12.2010 р. № 2818-VI, зазначено, що одним із основних завдань реформування державної екологічної політики є створення національної інформаційної системи охорони навколишнього природного середовища. Першочергова роль в таких умовах відводиться всебічному статистичному спостереженню екологічної діяльності суб'єктів господарювання на основі форм статистичної, податкової, фінансової та нефінансової звітності.

Основними інструментами, які дозволяють відстежувати своєчасність та прозорість виконання екологічних вимог та стандартів, сплати податків та зборів від природоохоронної діяльності підприємств до бюджету є бухгалтерський облік та аудит. Роль обліку та аудиту розрахунків перед бюджетом у системі управління підприємствами посилилась із уведенням в дію Податкового кодексу України. Відповідно до зміненого порядку оподаткування виникла потреба у створенні ефективної й прозорої системи обліку зобов'язань за податками і зборами, забезпеченні своєчасного визнання й оцінки податкових зобов'язань, тимчасових і постійних податкових різниць, підвищенні достовірності звітності підприємств. Тому потребують перегляду теоретико-методичні засади аудиту податкових розрахунків, моніторингу нормативно-правового й інформаційного забезпечення. У першу чергу це стосується галузей економіки, які стрімко розвиваються як на національному, так і регіональному рівнях і сприяють зростанню ВВП. Однією з них є молокопереробна галузь.

Вагомий внесок у формування сучасної парадигми обліково-економічної науки зробили такі вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, З.С. Варналій, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, В.М. Жук, Г.І. Купалова, І.О. Лютий, Є.В. Мних, С.В. Науменкова, В.П. Пантелєєв, О.А. Петрик, І.І. Пилипенко, В.К. Савчук, В.Г. Швець та ін. Дослідженням бухгалтерського обліку та аудиту розрахунків з бюджетом займалися М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.Г. Горелкін, Н.О. Гура, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, Л.Г. Ловінська, Л.В. Нападовська, А.М. Поддєрьогін, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач та ін. Серед іноземних теоретиків і практиків з проблем обліку та аудиту заборгованості за податками і зборами варто відзначити Е.А. Аренса, Ф.Л. Дефліза, Г.Р. Дженіка, Д.К. Лоббека, В.М. О'Реллі, В.П. Суйца, М.Б. Хірша, А.Д. Шеремета та ін.

Незважаючи на наукові розробки в частині обліку та аудиту розрахунків з бюджетом, не уніфіковано підходи до тлумачення зобов'язань за податками і зборами, їх видів, податкових різниць, відсутні досконалі методики обліку та аудиту податкових розрахунків. Сучасні тенденції гармонізації бухгалтерського обліку в європейських країнах зумовлюють необхідність запровадження нових облікових підходів для підвищення якості та достовірності фінансової звітності підприємств. Особливої актуальності ці питання набули після схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр. 16 січня 2007 р. та Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні 24 жовтня 2007 р.

Невирішеність цих питань і невідкладна потреба в удосконаленні обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами відповідно до міжнародних стандартів зумовили вибір теми дослідження. Метою дослідження є удосконалення теоретико-методичних і організаційно-практичних засад бухгалтерського обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами на підприємствах молокопереробної промисловості.

Для досягнення поставленої мети визначено та вирішено такі завдання:

– уточнити обліково-економічну сутність зобов'язань за податками і зборами;

- доповнити діючу класифікацію зобов'язань за податками і зборами для потреб обліку та аудиту, організації ефективного податкового планування;
- визначити основні напрями адаптації нормативно-правової бази обліку та аудиту розрахунків з бюджетом в Україні до вимог законодавства ЄС;
- удосконалити методику обліку зобов'язань за податками і зборами відповідно до Податкового кодексу України;
- розробити заходи щодо поліпшення організації обліку зобов'язань за податками і зборами на молокопереробних підприємствах Київської області;
- визначити концептуальні напрями удосконалення обліку зобов'язань за податками і зборами з урахуванням вимог міжнародних стандартів;
- уточнити методичні засади аудиту заборгованості за податками і зборами;
- запропонувати комплексну організаційно-інформаційну модель аудиту зобов'язань за податками і зборами;
- розробити рекомендації щодо удосконалення методів і процедур аудиту розрахунків з бюджетом на молокопереробних підприємствах.

Об'єкт дослідження – зобов'язання за податками і зборами, господарські операції щодо їх визнання та погашення у господарській діяльності підприємств молокопереробної промисловості. Предмет дослідження – сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних засад бухгалтерського обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами на молокопереробних підприємствах Київської області та м. Києва.

Теоретико-методологічною основою дослідження є загальнонаукові методи теоретичного та емпіричного пізнання. Зокрема, при дослідженні економічної та облікової сутності зобов'язань за податками і зборами, структурно-логічному узагальненні результатів їх аудиту застосовано системний підхід, який дозволив проаналізувати складові елементи систем обліку та аудиту податкової заборгованості у взаємозв'язках і взаємодії. З метою дослідження й узагальнення існуючих методик обліку, звітності та аудиту розрахунків з бюджетом, опрацювання рекомендацій щодо їх

удосконалення широко використано методи індукції та дедукції, синтезу і аналізу. Вивчення організації обліку зобов'язань за податками і зборами на молокопереробних підприємствах, методики складання звітності здійснювалося з використанням методів бухгалтерського обліку: документування, оцінка, рахунки, подвійний запис, баланс і звітність. Застосування методів порівняння та групування дозволило здійснити розширену і ґрунтовну класифікацію зобов'язань за податками і зборами для потреб обліку, аудиту, податкового менеджменту, виокремити блоки аудиторських процедур. Вивчення стану розрахунків з бюджетом на молокопереробних підприємствах здійснювалося за допомогою індексного методу, рядів динаміки.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти, наукові розробки провідних науково-дослідних установ, вітчизняних та іноземних учених, матеріали Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, Світового банку, професійних облікових та аудиторських організацій, дані первинних документів та звітності підприємств.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що теоретичні та практичні пропозиції, які містяться в монографії, сприяють удосконаленню методики та організації обліку зобов'язань за податками і зборами, підвищенню ефективності аудиторського процесу на вітчизняних підприємствах, поліпшенню податкової політики та умов для ведення підприємницької діяльності.

Автори висловлюють подяку доктору економічних наук, професору Н.І. Гражевській, доктору економічних наук, професору, члену-кореспонденту НААН України В.М. Жуку та доктору економічних наук, професору, академіку НААН України М.Й. Маліку за надані пропозиції та рекомендації під час рецензування монографії.

**РОЗДІЛ 1**  
**ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**  
**ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ**

**1.1. Обліково-економічна сутність зобов'язань за податками і зборами**

В сучасних складних економічних умовах виникає гостра потреба у залученні додаткових фінансових ресурсів до бюджету України, особливо за рахунок податкових надходжень від суб'єктів господарювання, які складають близько 80 % доходів бюджету. У 2013 р. порівняно з 2012 р. спостерігалось зменшення суми сплачених податків та зборів – з 360,6 до 354,0 млрд. грн. (на 6,6 млрд. грн., або на 12,6 %). Зокрема, зменшилися розміри таких податкових надходжень: податок на додану вартість – на 10,5 млрд. грн., або 7,6 %, акцизний податок – на 1,8 млрд. грн., або 4,7 %, податок на прибуток – на 0,8 млрд. грн., або 1,4 % (табл. 1.1, рис. 1.1, додаток А).

*Таблиця 1.1*

**Динаміка обсягу доходів та видатків зведеного бюджету України**  
**у 2005-2010 рр. \***

Показник	Абсолютне значення, млрд. грн.				2013 у % до:		
	2005	2008	2012	2013	2005	2008	2012
Доходи, в тому числі:	134,2	297,9	445,5	442,8	330,0	148,6	99,4
Податкові надходження:	98,1	227,2	360,6	354,0	360,9	155,8	98,2
- ПДВ	33,8	92,1	138,8	128,3	379,6	139,3	92,4
- податок на прибуток	23,5	47,9	55,8	55,0	234,0	114,8	98,6
- ПДФО	17,3	45,9	68,1	72,2	у 4,2 р. більше	157,3	106,0
- акцизний податок	7,9	12,8	38,5	36,7	у 4,6 р. більше	286,7	95,3
- інші податки та збори	15,6	28,5	59,4	61,8	396,2	216,8	104,0
Видатки	142,0	312,0	492,5	505,8	356,2	162,1	102,7
Дефіцит бюджету	7,8	14,1	47,0	63,0	у 8,1 р. більше	у 4,5 р. більше	134,0

\* Розраховано авторами за даними Міністерства фінансів України, Державного казначейства України [65, 222].



Теоретичні основи дослідження обліку та аудиту зобов'язань  
за податками і зборами

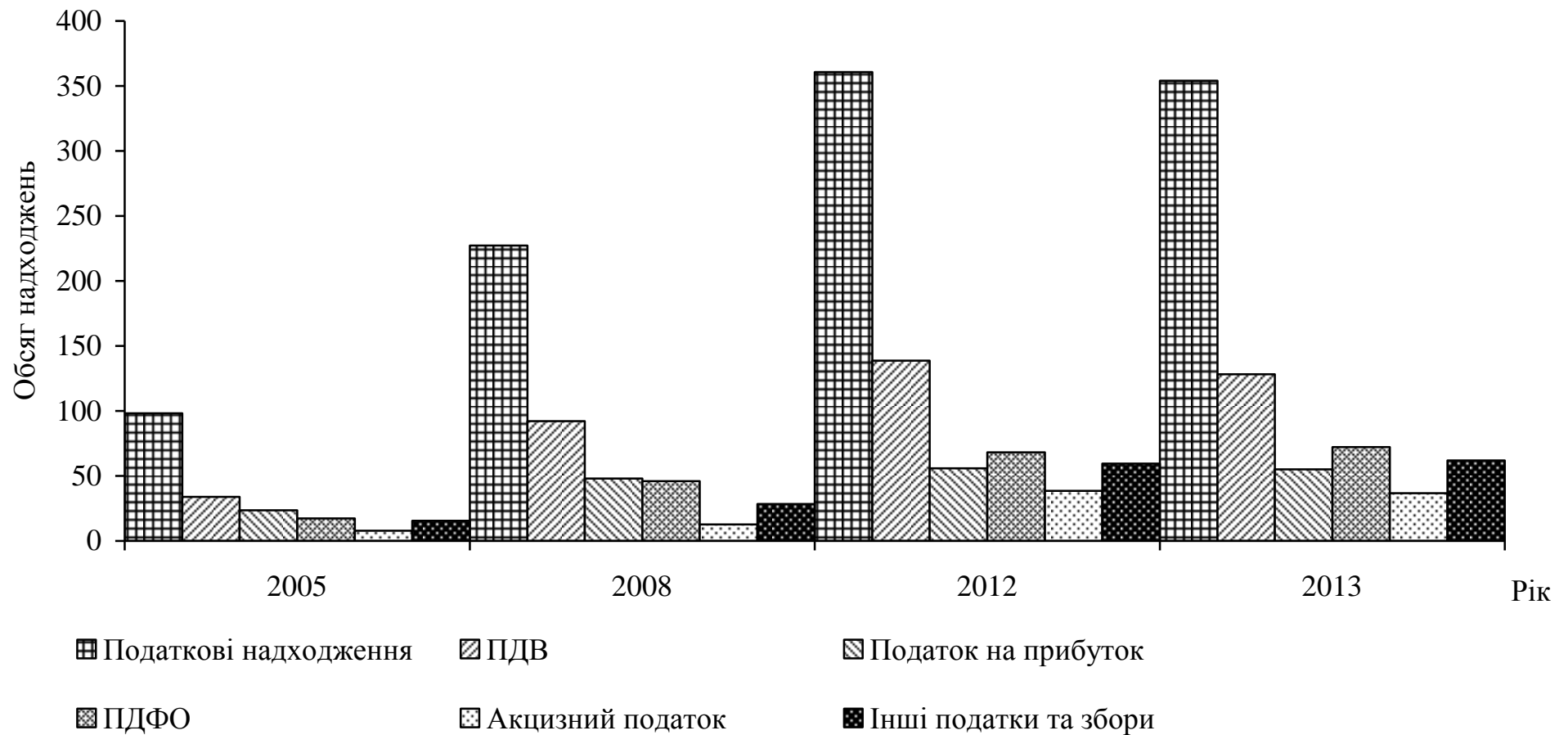


Рис. 1.1. Динаміка податкових надходжень до зведеного бюджету України у 2002-2010 рр., млрд. грн. \*

\* Зображено авторами за даними Міністерства фінансів України, Державного казначейства України [65, 222].

Така ситуація свідчить про зростання зобов'язань за податками і зборами та зниження платоспроможності вітчизняних підприємств. Для усунення цих та інших негативних економічних наслідків урядом України прийнято пакет антикризових законопроектів, значне місце в яких відводиться заходам зміцнення податкової політики та створення передумов для економічного зростання. Це невідривно пов'язано зі змінами у системі бухгалтерського обліку та аудиту, що мають на меті надання достовірної, прозорої та неупередженої інформації для прийняття ґрунтовних управлінських рішень. В цих умовах значно зростає роль обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами. Актуальність цього питання підкріплюється ще й тим, що в сучасних умовах відбуваються адаптація бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, кардинальні зміни в підходах до обліку та звітності податкових зобов'язань, а також посилюється контроль за сплатою податків і зборів до Державного бюджету України.

Дослідженням природи та сутності зобов'язань підприємств перед бюджетом займалися учені та практики різного профілю: економісти-теоретики, обліковці, юристи, фінансисти, фінансові менеджери. Зокрема, вагомий вклад у це питання внесли такі зарубіжні вчені: М.Ф. Ван Бреда, В.В. Качалін, Ч. Макміллан, Є.А. Мізіковський, Б. Нідлз, Б. Райан, О.Є. Суглобов, Е.С. Хендригсен, С.Н. Щадилова та ін. [227, 69, 209, 124, 145, 197, 216, 227, 242]. Серед вітчизняних вчених-економістів слід назвати: І.О. Власову, А.Г. Загороднього, О.М. Петрука, І.І. Сахарцеву, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, Н.В. Чебанову та ін. [27, 58, 151, 206, 211, 218, 234]. Ці вчені визначили теоретичні підходи до розуміння сутності податкових зобов'язань, характерні для них особливості, а також умови виникнення та погашення заборгованості підприємством.

Однак у законодавстві та науковій літературі поки що немає однозначності у визначенні зобов'язань підприємств, що ускладнює розуміння сутності заборгованості за податками і зборами. У законодавчо-нормативних актах

наводяться різні тлумачення цієї категорії. У науковців також відсутній єдиний підхід стосовно розуміння її соціально-економічної та облікової природи. Особливої актуальності це питання набуває зараз, в умовах реалізації Україною стратегії переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що вимагає гармонізації та стандартизації не тільки обліку податкових зобов'язань, але і підходів до їх визначення.

Отже, виходячи з важливості обліку та аудиту зобов'язань підприємств за податками і зборами, потребує першочергового дослідження юридична та фінансово-економічна сутність, а також основні властивості заборгованості. Тому необхідно уточнити економічну природу та сутність зобов'язань як категорію бухгалтерського обліку та аудиту. Це передбачає вивчення підходів до визначення зобов'язань, розкриття їх сутності як об'єкту обліку і аудиту, а також формулювання авторського розуміння зобов'язань підприємств.

Зобов'язання охоплюють усі сфери господарської діяльності, а також входять у систему економічних відносин між суб'єктами господарювання. Проте при вивченні існуючих наукових досліджень та норм діючого законодавства з'ясувалось, що часто зустрічаються не тільки розбіжності, а й суперечності у їх тлумаченні. На нашу думку, це пояснюється тим, що зобов'язання – досить багатогранне поняття, що втілює в собі юридичну, фінансово-економічну, а також облікову сутність.

В результаті критичного аналізу наукових розробок можна умовно виділити чотири основні концептуальні напрями щодо визначення терміну «зобов'язання»: юридичний, соціально-економічний, обліковий та технічний. Прихильники першого напрямку (Х. Андерсон, Г.Л. Вознюк, О.В. Дзера, А.Г. Загородній, Д. Колдуелл, Б. Нідлз, О.М. Петрук, Б. Райан, Ф. Фабоцци, В.С. Щербина та ін.) виходять з юридичної природи їх виникнення. Представники соціально-економічної точки зору (І.О. Бланк, І.О. Власова, В.М. Шелудько та ін.) схиляються до характеристики зобов'язань через призму фінансово-господарської діяльності підприємств. Третя група вчених (М. Ван

Бреда, Г. Велш, Т.І. Єфіменко, В.В. Качалін, Ю.А. Кузьмінський, Ч. Макміллан, І.І. Сахарцева, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Е. Хендригсен, Н.В. Чебанова, Д. Шорт та ін.) зводить визначення зобов'язань до пояснення їх сутності як заборгованості підприємства, тобто як категорії обліку і звітності. Представники технічного підходу (Ю.В. Бабаєв, Дж. Блек, М.І. Должанський, А.М. Должанський, І.П. Комісарова, С.Н. Щадилова та ін.) пояснюють зобов'язання суб'єктів господарювання за допомогою переліку та характеристики їх видів (рис. 1.2).

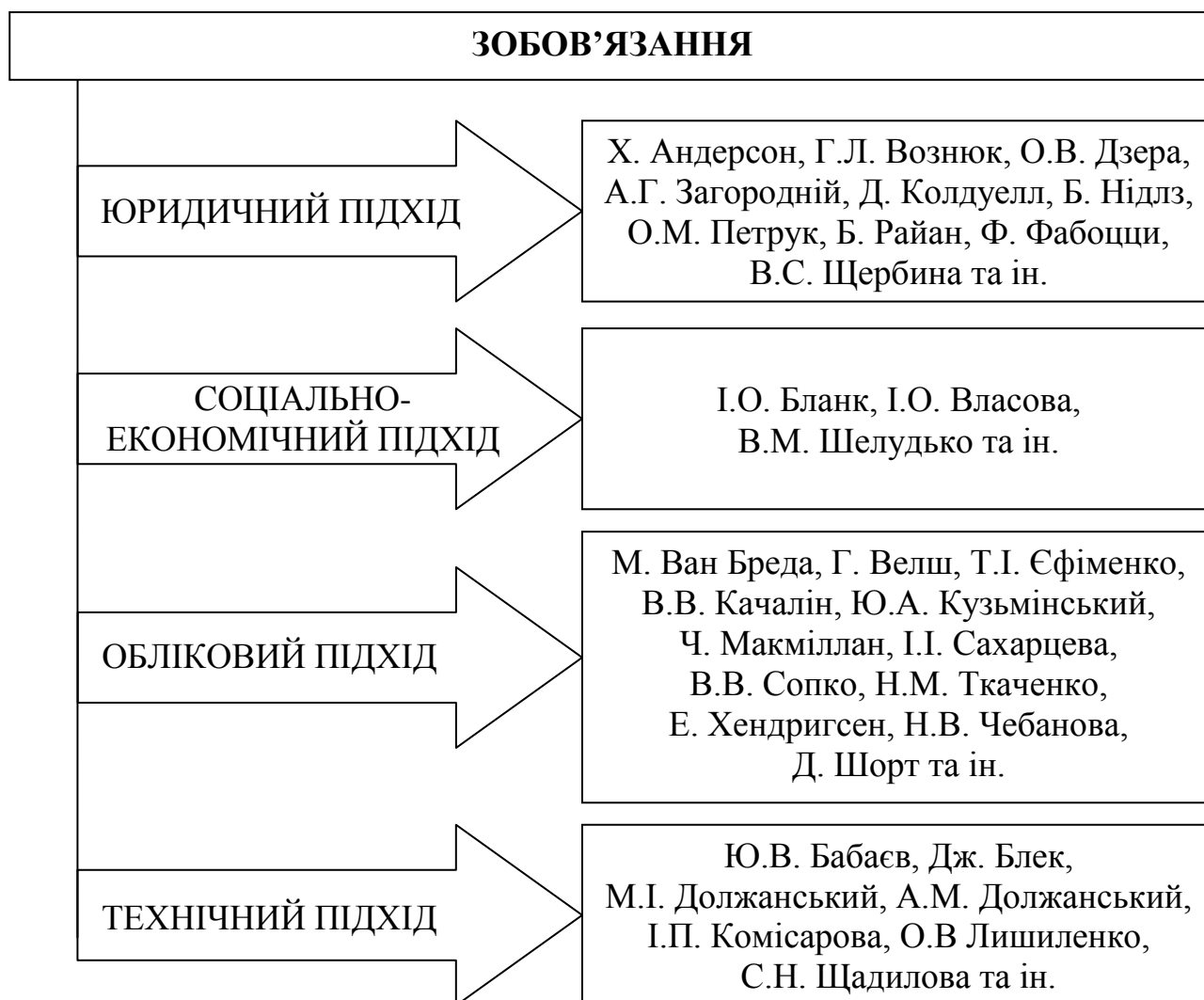


Рис. 1.2. Основні концептуальні підходи щодо визначення терміну «зобов'язання» \*.

\* Систематизовано Мурованою Т.О.

Доцільно докладніше розглянути існуючі теоретико-методичні позиції. Прихильники юридичного підходу при визначенні зобов'язань підприємств виходять із діючих норм цивільного права. Їм, здебільшого, властиве ототожнення зобов'язань із правовідносинами. Так, у Цивільному кодексі України визначено, що «зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку» [231, ст. 509].

Наближене за своїм змістом визначення наведено у Господарському кодексі України, хоча основна увага концентрується на господарській сутності зобов'язань [36, ст. 173]. Це свідчить про те, що заборгованість виникає внаслідок економічної взаємодії суб'єкта господарювання з органами державної влади та іншими підприємствами-контрагентами. Крім того, зобов'язанням властивий прояв різних сторін своєї сутності залежно від конкретної господарської ситуації. Тому у Господарському кодексі визначається можливість конкретизації та розширення сутності зобов'язань за умови взаємної згоди учасників економічних відносин [36, ст. 173].

Окремі науковці, зокрема О.П. Подцерковний, розглядаючи господарські зобов'язання, уточнюють, що вони опосередковують рух коштів, спрямовані на задоволення максимальних господарських благ його учасників та врегульовані нормами господарського права [160, с. 33]. При цьому під господарським зобов'язанням слід розуміти грошове зобов'язання. Такий підхід, на нашу думку, некоректний, оскільки зобов'язання може погашатися й переведенням у інше зобов'язання, векселем, за рахунок кредиту банку та ін.

Аналогічної точки зору притримуються і такі вчені-юристи, як: О.В. Дзера, С.П. Індиченко, Н.С. Кузнєцова, В.С. Щербина. Вони зводять зобов'язання до цивільних правовідносин і пояснюють сутність заборгованості, враховуючи її особливості:

- зобов'язання є майновими цивільними правовідносинами, тобто відносинами щодо реалізації майна та інших активів підприємства;
- зобов'язання мають суб'єктивний характер, тобто мають відношення до конкретного суб'єкта господарювання;
- зобов'язання передбачають господарські дії суб'єктів правовідносин;
- такі правовідносини надають кредитору можливість вимагати певної поведінки від боржника [60, с. 7-9].

На правовий аспект зобов'язань звертають увагу і зарубіжні вчені-економісти. Так, Б. Нідлз зазначає, що вони виникають в результаті укладення підприємством угод, а також є юридичною основою для наступних платежів за товари чи надані послуги [145, с. 178]. Причому, акцент робиться на важливості документального підтвердження здійснених операцій на підприємстві, внаслідок чого виникли зобов'язання. Часто юридичним підтвердженням виступає господарський договір, у якому фіксується факт виникнення заборгованості.

В продовження попередньої думки, Боб Райан взагалі ототожнює зобов'язання з договором, визначаючи їх як добровільно укладену угоду між двома чи більше сторонами для здійснення певної діяльності, що має економічну доцільність [197, с. 55]. На нашу думку, такий підхід неправомірний, оскільки угода або договір є лише документальним підтвердженням існування зобов'язання. Тим часом, Боб Райан припускає існування економічної сторони заборгованості. На його думку, фінансові аспекти зобов'язань полягають в обміні грошових ресурсів [197, с. 56]. Це свідчить про необхідність доповнення юридичної сутності зобов'язань економічною складовою.

Ф. Фабоцци вважає, що зобов'язання – це платіж, який повинен здійснити фінансовий інститут (емітент зобов'язання) у визначений момент часу відповідно до умов контракту [223, с. 908]. Тобто, вченим-економістом звертається увага на важливість юридичного оформлення появи заборгованості

у підприємства. Проте ототожнення зобов'язань з платежем недопустимо, оскільки грошова оплата є лише формою погашення заборгованості. В будь-якому разі не варто розглядати зобов'язання підприємств тільки з юридичної точки зору, слід обов'язково враховувати їх економічну та обліково-аналітичну сутність.

На відміну від першої групи вчених, прихильники соціально-економічного підходу розглядають зобов'язання через призму фінансово-господарських процесів на підприємстві. Зокрема, І.О. Власова визначає зобов'язання як «взаємовідносини між двома або більше сторонами господарських відносин в процесі здійснення діяльності, яка має економічну доцільність» [27, с. 11]. На відміну від зазначених вище точок зору у межах першого підходу, тут вже пояснюється економічний аспект взаємовідносин з приводу зобов'язань, а не суто юридична природа їх виникнення. Проте вважаємо за необхідне зауважити, що потребують обґрунтування також і причини появи заборгованості підприємств, а не лише пояснення доцільності їх існування у суб'єкта господарювання.

Схожої, на перший погляд, думки притримується І.О. Бланк, який характеризує зобов'язання як сукупність фінансових вимог до підприємства, що підлягають погашенню у наступному за звітним періоді [13, с. 435]. Важливо, що автор вказує на терміновість зобов'язань, визначаючи період їх погашення. Хоча в цілому ми не можемо погодитися з таким трактуванням через ототожнення зобов'язань із фінансовими вимогами, що пред'являються до підприємства. Фінансові вимоги – це лише складова зобов'язальних відносин, що виникають між підприємством та іншими суб'єктами господарювання, кредиторами, податковими органами тощо.

Повніше визначення в межах вищевказаного підходу наводить В.М. Шелудько. Вона визначає зобов'язання як «борговий капітал підприємства та кошти, що перебувають у тимчасовому користуванні на безоплатній основі» [240, с. 34]. Таке трактування потребує уточнення через

процес взаємодії підприємства з іншими економічними суб'єктами в ході господарської діяльності.

Вчені-обліковці, що належать до третього напрямку, трактують зобов'язання конкретніше, виходячи не з факту виникнення зобов'язань у підприємства (як це розглядалося у перших двох підходах), а з їх виконання. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1(НПСБО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності» наводиться таке визначення: «зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди» [172, ст. 1; 141, п. 3].

Такої ж думки притримуються вчені-науковці Т.І. Єфіменко, Ю.А. Кузьмінський, О.М. Петрук, І.І. Сахарцева, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Н.В. Чебанова. Вони визначають не всі можливі зобов'язання, а лише зобов'язання суб'єктів господарювання у вигляді заборгованості. При цьому О.М. Петрук зазначає, що в обліковому процесі беруть участь тільки ті з них, які впливають з виконання укладених підприємством договорів або здійснених дій (в даному випадку йдеться мова про внесення платежів до бюджету та позабюджетних фондів) [151, с. 71-72]. Тобто можна зробити висновок про те, що для відповідності своїй обліковій сутності, зобов'язання повинні мати такі властивості (рис. 1.3).

Аналогічно до вищевказаних вчених, зарубіжні економісти, зокрема Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, ототожнюють зобов'язання з кредиторською заборгованістю і визначають як можливі майбутні вилучення коштів підприємства, обумовлені раніше прийнятими на себе зобов'язаннями [227, с. 416]. Судячи з цього, вищевказані поняття за своєю сутністю практично однакові.



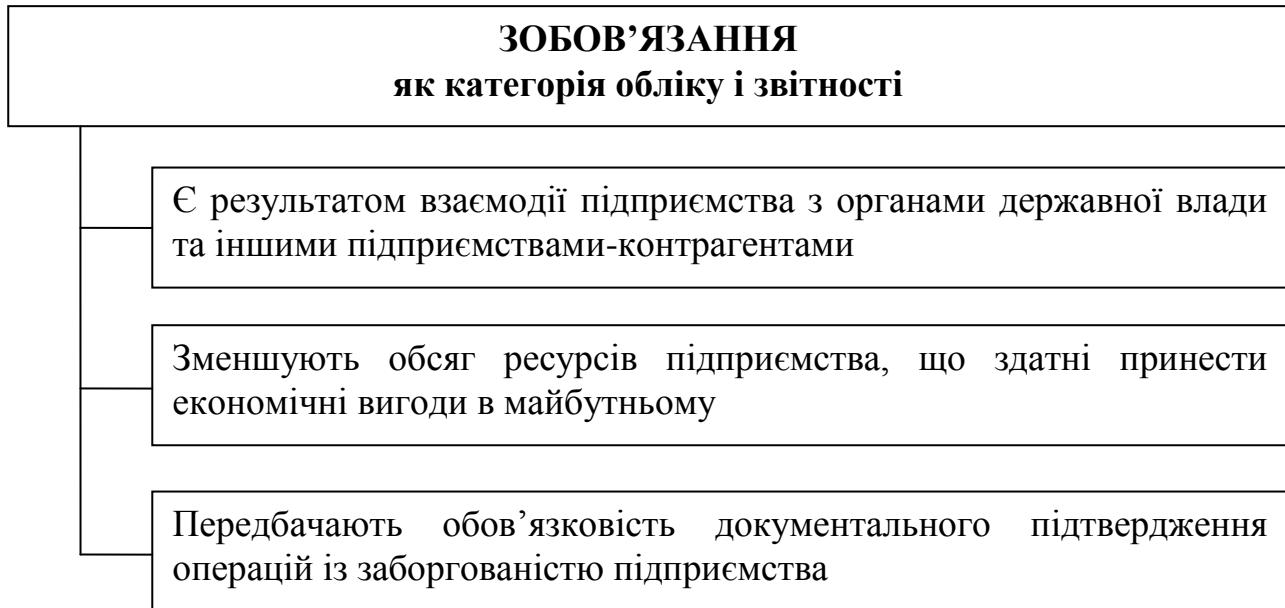


Рис. 1.3. Умови визнання зобов'язань як категорії бухгалтерського обліку і фінансової звітності \*.

\* Складено Мурованою Т.О.

Проте в бухгалтерському обліку під кредиторською заборгованістю розуміють зобов'язання перед постачальниками і підрядниками. У балансі, навіть, існує окрема стаття для відображення таких операцій, що має назву «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги». Тому в цьому випадку доцільніше використовувати термін «зобов'язання».

Російські вчені-обліковці О.Є. Суглобов та Б.Т. Жарилгасова розуміють під зобов'язаннями існуючу на звітну дату заборгованість організації, яка виникає внаслідок реалізації проектів її господарської діяльності та розрахунки за якою призведуть до вибуття активів підприємства. Зобов'язання можуть виникнути внаслідок дії договору чи правової норми, а також правил господарської діяльності підприємства [216, с. 214]. Це визначення повністю відповідає вимогам до зобов'язань як до категорії обліку і звітності.

На відміну від О.Є. Суглобова та Б.Т. Жарилгасової, В.В. Качалін визначає зміст зобов'язань вужче, тільки як потенційні втрати господарських вигод у майбутньому [69, с. 38-39]. З таким визначенням не можна погодитися,

оскільки в ньому не відображено причини появи таких втрат. Отже, таке визначення поверхове і може призвести до виникнення помилок при відображенні заборгованості на рахунках обліку та у фінансовій звітності.

Крім того, окремі науковці, яких ми умовно віднесли до третього напрямку, вважають, що поява зобов'язань спричинена виставленими претензіями. Наприклад, Ч. Макміллан визначає зобов'язання як будь-які претензії, фактичні чи потенційні, до фізичної особи чи організації [209, с. 241]. Загалом, тут йде мова саме про фінансові претензії у формі боргів підприємства перед іншими контрагентами.

Схожої точки зору притримуються Т.Р. Карлін та А.Р. Макмін, які розуміють під зобов'язаннями претензії, що підлягають задоволенню відповідно до жорсткого графіку погашення, як правило, з виплатою відсотків [67, с. 170]. На наш погляд, виставлені претензії вже є результатом існування зобов'язань, тому такий підхід не пояснює сутність та обліковий зміст вищевказаної категорії.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) простежуються два підходи до розуміння заборгованості. Так, у вузькому значенні зобов'язання підприємства визначають як «обов'язок чи відповідальність діяти або робити певним чином» [131, с. 43]. Проте це визначення досить розмите і не висвітлює сутність зобов'язань як складової пасивів підприємства. Крім того, немає чіткої визначеності щодо суб'єктів та об'єктів таких дій. У широкому розумінні сутність зобов'язань пояснюється таким чином: «зобов'язання – це теперішня заборгованість підприємства, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, як очікується, спричинить вибуття з підприємства ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди» [131, с. 44]. Тракткування зобов'язань у національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», практично співпадає з визначенням, наведеним у

міжнародних стандартах, що свідчить про їх гармонізацію у питаннях пояснення облікової сутності зобов'язань.

Тим часом, у Міжнародних стандартах фінансової звітності, на відміну від традиційних підходів, уточнено, що саме теперішня заборгованість виступає у формі зобов'язань [131, с. 43]. На нашу думку, це досить важливо при відображенні останніх у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Такої ж думки притримуються російські науковці Т.Ю. Дружиловська, Є.А. Мізіковський, Ю.В. Ільїна, В.Ф. Палій та С.О. Умріхін. При цьому В.Ф. Палій зазначає, що цим визначенням не вичерпується стандартне поняття зобов'язань [148, с. 188]. Ми повністю підтримуємо цю точку зору, оскільки вважаємо зобов'язання досить складним і багатогранним поняттям.

Вчені четвертого напрямку (зокрема, М.І. Должанський, А.М. Должанський, О.В. Лишиленко, С.Н. Щадилова та ін.) визначення терміну зобов'язань зводять до переліку складових. При цьому наводиться різний склад зобов'язань залежно від ознак їх класифікації. Таке трактування не розкриває сутність заборгованості. Так, Ю.В. Бабаєв та І.П. Комісарова переконані в тому, що зобов'язання – це кредити, товарні та комерційні кредити, позики, банківські вклади, банківські рахунки, фінансові вкладення, кредиторська заборгованість або інші запозичення незалежно від форми їх оформлення [18, с. 379]. Вважаємо такий підхід некоректним, оскільки рахунки в банках та фінансові вкладення взагалі відносяться до активів підприємства і не мають ніякого відношення до його заборгованості.

Такої ж думки дотримується і С.Н. Щадилова, виділяючи в складі зобов'язань позики та кредити банків, кредиторську заборгованість, тобто неоплачені підприємством борги [242, с. 14]. Однак ці підходи вузькі через те, що не враховують процеси виникнення, оцінки та списання заборгованості з балансу підприємства.

Дж. Блек розуміє під зобов'язаннями статті в балансі, що включають неоплачені рахунки постачальників, заборгованість за податками, а також

незабезпечену заборгованість інших видів [15, с. 427]. Ми не погоджуємось з такою точкою зору, оскільки неможливо навіть виділити ознаку, за якою здійснено поділ заборгованості у даному підході. Поняття зобов'язань не обмежується одним лише балансом і його статтями, вони виступають кінцевим результатом відображення інформації про борги підприємства.

В довідковій літературі описується зміст зобов'язання дещо по-іншому, як борги компанії кредиторам, працівникам, державним органам та ін., тобто вони характеризуються залежно від економічних суб'єктів. Проте таке визначення не розкриває сутності зобов'язань підприємства. Крім того, існують різноманітні ознаки класифікації зобов'язань, тому не варто обмежуватися таким спрощеним трактуванням.

На жаль, у П(С)БО 11 «Зобов'язання» немає визначення сутності зобов'язань, воно наводиться лише у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» при розгляді основних термінів. П(С)БО 11 розглядає зобов'язання лише в контексті їх видів, а саме: поточні, довгострокові зобов'язання, забезпечення, непередбачені зобов'язання і доходи майбутніх періодів [163, п. 4, 6, 8].

Таким чином, усі наведені вище визначення зобов'язань не виключають один одного, проте відображають лише окремі їх боки. На нашу думку, юридична та обліково-економічна характеристики зобов'язань не можуть існувати окремо, тому виникає необхідність у їх оптимальному поєднанні. Зближення цих точок зору потребує не чисто механічного узагальнення, а застосування системного підходу. Це дозволить зрозуміти як сутність зобов'язань, так і простежити етапність їх формування на підприємстві.

При підході до визначення зобов'язань ми виходили із властивостей системного підходу. Відомо, що системний підхід – це напрям методології спеціально-наукового пізнання та соціальної практики, в основі якого закладено дослідження об'єктів як певних систем. Для відповідності поняттю «системи» важливим є дотримання таких методологічних принципів, що

впливають з її визначення: цілісність, структурність, взаємозалежність, ієрархічність, множинність [224, с. 584].

На нашу думку, наведені вище системні принципи притаманні і зобов'язанням підприємства. Так, цілісність полягає у залежності виникнення та погашення заборгованості від дій суб'єктів розрахункових відносин. Ці відносини реалізуються у єдиній системі, що є відокремленою та самостійною від інших процесів на підприємстві.

Під структурністю ми розуміємо можливість встановлення взаємозв'язків та взаємовідносин між суб'єктами зобов'язань. Це відбувається за допомогою встановлення між ними не тільки розрахункових, але і виробничо-комерційних та організаційно-управлінських відносин.

Про взаємозалежність зобов'язань і підприємства свідчить той факт, що наявність заборгованості у суб'єкта господарювання має значний вплив на процес його функціонування. В той же час її властивості визначаються виходячи з умов діяльності підприємства.

Ієрархічність зобов'язань полягає у тому, що в складі системи розрахунків існують свої підсистеми взаємозв'язків, зокрема можна виділити виробничо-господарську та організаційно-управлінську підсистеми заборгованості господарюючого суб'єкта. Крім того, зобов'язання виступають не тільки одним з елементів підприємницької діяльності, але й об'єктом загальної облікової системи підприємства.

Багатогранність розрахункових взаємовідносин знаходить свій прояв в існуванні множинності характеристик зобов'язань. Так, сутність заборгованості можна пояснити через висвітлення юридичних, економічних та обліково-аналітичних аспектів її виникнення та прояву. Проте цей принцип не передбачає існування різних точок зору стосовно визначення сутності зобов'язань. Він лише пояснює можливість тлумачення природи її виникнення на підприємстві залежно від властивих ознак.

Отже, результати узагальнення, систематизації та аналізу наукових розробок з проблем оподаткування підприємств свідчать про необхідність уточнення категоріально-понятійного апарату дослідження, зокрема щодо зобов'язань підприємства. В першу чергу це стосується їх соціально-економічної та обліково-аналітичної природи. На нашу думку, *зобов'язання – це система виробничо-господарських та організаційно-управлінських взаємовідносин між суб'єктами економічної діяльності, в яких одна сторона повинна вчинити господарську дію на користь іншої сторони через систему розрахунків або утриматися від такої дії, а інша сторона – кредитор має право вимагати від боржника погашення його заборгованості*. Такий підхід, на відміну від багатьох існуючих, вважаємо змістовнішим і повнішим, бо він дає змогу всебічно характеризувати суб'єкти розрахунків, господарські дії, що виникають між ними, а також результати таких дій.

Незважаючи на важливість питань погашення зобов'язань, донині відсутній єдиний підхід до визначення суб'єктів як у законодавстві, так і серед вчених-теоретиків і практиків. Насамперед, у Цивільному кодексі України немає чіткої класифікації учасників зобов'язань. Зазначено тільки те, що розрахункові відносини виникають між боржником та кредитором. Крім того, припускається можливість залучення до таких відносин третьої особи, якщо це встановлено умовами договору [231, ст. 510-511]. За такого трактування відсутнє розмежування цих понять. У Господарському кодексі України суб'єкти зобов'язань виділяються лише за двома видами заборгованості, як майново-господарські та організаційно-управлінські зобов'язання [36, ст. 173]. Проте існують й інші класифікації заборгованості підприємства, через це не варто визначати її суб'єктів лише виходячи з такої позиції.

З точки зору вчених-обліковців суб'єкти зобов'язань трактуються дещо по-іншому. Так, О.М. Петрук вважає, що суб'єктами розрахункових відносин можуть бути юридичні і фізичні особи [151, с. 75]. Схожої точки зору притримуються й учені-юристи О.В. Дзера, Н.С. Кузнєцова, В.С. Щербина,

С.П. Індиченко), пояснюючи, що «зобов'язання можуть виникати: а) між юридичними особами; б) між юридичними та фізичними особами; в) між фізичними особами» [60, с. 8]. Вважаємо за необхідне уточнити таку позицію тим, що зобов'язання підприємств можуть виникати лише у двох випадках – між юридичними особами або юридичними та фізичними особами. Тому у бухгалтерському обліку вони відображаються як заборгованість перед персоналом або перед державними податковими органами та іншими контрагентами підприємства (рис. 1.4).

Не менш важливе значення в бухгалтерському обліку та аудиті має визначення об'єктів зобов'язань. На жаль, в українському законодавстві вони взагалі не розглядаються. О.М. Петрук вказує на існування лише одного об'єкту зобов'язань, а саме немонетарних активів: «Як бачимо, об'єктом майнових прав є майно, а об'єктом зобов'язального права виступає дія» [151, с. 75]. Проте не можна погодитись з такою точкою зору, оскільки окрім майна існують також інші об'єкти, наприклад, грошові кошти підприємства, що відносяться до монетарних активів.

Інші вчені-науковці уточнюють попередній підхід, виділяючи дві групи об'єктів заборгованості: юридичні та матеріальні об'єкти (О.В. Дзера, Н.С. Кузнецова, В.С. Щербина, С.П. Індиченко). До складу об'єктів вони включають операції з придбання майна та операції з оплати грошових коштів за придбане майно. До матеріальних об'єктів вони відносять, як правило, майно підприємства. Вищезазначені науковці вважають, що лише в окремих випадках, наприклад, при укладенні договору купівлі-продажу, об'єкти зобов'язань доповнюються ще одним, а саме – грошима [60, с. 11]. Вважаємо за доцільне уточнити, що мають право на існування обидва матеріальні об'єкти зобов'язань – немонетарні та монетарні активи (див. рис. 1.4).



Рис. 1.4. Суб'єкти та об'єкти зобов'язань підприємства в бухгалтерському обліку та аудиті \*.

\* Складено Мурованою Т.О. за матеріалами [60, с. 8, 11].

Враховуючи запропоноване автором визначення заборгованості підприємств і характеристику її суб'єктів, об'єктів у бухгалтерському обліку та аудиті, можна визначити зобов'язання за податками і зборами як *систему виробничо-господарських та організаційно-управлінських відносин між економічними суб'єктами, в яких одна сторона – суб'єкт господарювання повинна вчинити господарську дію на користь іншої сторони через систему податкових розрахунків або утриматися від такої дії, а інша сторона – державний податковий орган має право вимагати від боржника погашення його заборгованості перед бюджетом*. Таке тлумачення податкової заборгованості є доцільним, оскільки дозволяє характеризувати її як складову зобов'язань підприємств та через призму економічних відносин, що виникають в результаті взаємодії підприємств із податковими органами щодо сплати податків та зборів до Державного бюджету України.



У Податковому кодексі України взагалі відсутнє тлумачення зобов'язань в цілому та окремих їх видів. Наводиться лише визначення податкових зобов'язань у контексті особливостей регулювання податку на додану вартість [156, п. 14.1]. Це неприпустимо, оскільки кодекс є основним нормативно-правовим документом, який регулює розрахунки підприємств з бюджетом. Тому запропоноване автором визначення варто внести до п. 14.1 Податкового кодексу України у частині визначення основних понять.

Таким чином, зобов'язання за податками і зборами є системою виробничо-комерційних та організаційно-управлінських взаємовідносин між економічними суб'єктами. Проте при визначенні їх обліково-економічної сутності потрібно враховувати не тільки системні принципи, суб'єкти та об'єкти зобов'язань, а й особливості виникнення та погашення суб'єктами господарювання. Для цього розглянемо процес виникнення зобов'язань у підприємства. В першу чергу, необхідно розуміти, що у розрахункових відносинах взаємодіють два суб'єкти – боржник (суб'єкт господарювання) і кредитор (державний податковий орган). Тому при поясненні природи зобов'язань за податками і зборами необхідно враховувати те, що взаємодія боржника і кредитора відбувається через систему податкових розрахунків, а їх невиконання призводить до виникнення у суб'єкта господарювання зобов'язань перед бюджетом (рис. 1.5).

Податки і збори є обов'язковими платежами, що сплачуються вітчизняними підприємствами до Державного бюджету України. Проте їх сутність відрізняється у частині цільового призначення таких платежів. Податки характеризуються як нецільові обов'язкові платежі, які необхідно сплатити до бюджету у встановлені терміни та у визначених податковим законодавством обсягах (наприклад, податок на прибуток, акцизний податок та ін.).



Рис. 1.5. Схема виникнення зобов'язань за податками і зборами на підприємстві\*.

\* Складено Мурованою Т.О..

На відміну від податків, збори мають цільове призначення, тобто сплачуються з метою фінансування певних операцій або підтримки розвитку окремих видів економічної діяльності (наприклад, збір за першу реєстрацію транспортного засобу, збір на розвиток виноградарства, садівництва, хмелярства та ін.). Тому при характеристиці зобов'язань за податками і зборами необхідно враховувати цільове призначення та економічну сутність обов'язкових платежів, за якими виникає заборгованість перед бюджетом.

Всеохоплюючий характер зобов'язань за податками і зборами свідчить про необхідність доповнення тлумачення притаманними їм особливостями, а саме: системність, динамічність, платність, строковість і доцільність. Вони дозволяють характеризувати сутність податкової заборгованості з урахуванням юридичних, економічних та облікових аспектів її визнання та погашення в ході господарської діяльності підприємств (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Основні характеристики зобов'язань за податками і зборами \***

Характеристика	Значення
Системність	Податкові зобов'язання є системою взаємовідносин, що передбачає наявність у ній входу та виходу
Динамічність	Зміна стану зобов'язань за податками і зборами в процесі господарської діяльності економічного суб'єкта
Платність	Можливість вилучення фінансових ресурсів у підприємства в майбутньому внаслідок погашення податкових зобов'язань
Строковість	Визначеність терміну існування податкової заборгованості підприємства перед бюджетом
Доцільність	Обґрунтування необхідності та правомірності виникнення зобов'язань за податками і зборами

\* Складено Мурованою Т.О.

Важливо детальніше розкрити вищевказані характеристики. *Системність* впливає з трактування сутності зобов'язань за податками і зборами як системи взаємовідносин між економічними суб'єктами. Така характерна риса полягає у можливості виділення виробничо-господарської та організаційно-управлінської складових розрахункових відносин, дослідження їх у взаємозв'язках та взаємодії. Наприклад, виникнення зобов'язань впливає на прийняття управлінських рішень керівництвом і, навпаки, ефективні дії управлінського персоналу знаходять своє відображення у розробці стратегії погашення зобов'язань. Характерною ознакою системи є наявність в її структурі входу та виходу. В бухгалтерському обліку системність зобов'язань за податками і зборами проявляється при їх фіксації в облікових документах. Їх поява та реєстрація у первинних документах відбувається на вході системи. Наступним етапом є відображення боргів перед бюджетом на рахунках та в облікових регістрах. Позиції ж виходу системи відповідає зображення податкової заборгованості у звітності, списання якої призведе до зменшення активів підприємства. Системність відіграє важливу роль і при здійсненні аудиту

зобов'язань за податками і зборами, зокрема, при тестуванні системи їх внутрішнього контролю. Так, на вході системи вводиться неадекватна інформація щодо боргів підприємства. Такі дії аудитора дозволять сформувати атрибутивну вибірку за результатами проведених тестів на виході системи.

Про *динамічність* зобов'язань за податками і зборами свідчить те, що вони є не лише фактом, зафіксованим у бухгалтерському обліку, а й знаходяться у постійному русі в процесі здійснення господарської діяльності. Поява заборгованості у підприємства супроводжується залученням додаткових активів, а її погашення – відповідно втратою фінансових ресурсів. Водночас, облікова інформація засвідчує лише статичний стан заборгованості перед бюджетом. Тому аналітичні процедури дозволяють проаналізувати зміни щодо податкових зобов'язань та охарактеризувати причини таких змін.

Важливою характеристикою є *платність*, тобто можливість вилучення у підприємства фінансових ресурсів в майбутньому. Облікова оцінка податкових зобов'язань дозволяє визначити суму економічних вигод, що будуть втрачені підприємством при їх погашенні. В сучасних економічно нестабільних умовах дедалі більшої актуальності набуває не тільки здатність кожного суб'єкта господарювання сплачувати за своїми боргами перед бюджетом, але і оцінка зобов'язань за податками і зборами з урахуванням впливу інфляції. Тому при обґрунтуванні управлінських рішень щодо фінансової стійкості та платоспроможності підприємства дедалі більшого значення набуває проведення аналітичних процедур з урахуванням фактору часу.

Як відомо, кожне зобов'язання має визначений термін свого існування. Тому *строковість* є однією з основних характеристик не тільки з точки зору розуміння природи зобов'язань перед бюджетом, але і виходячи з необхідності класифікації податкової заборгованості для потреб обліку та аудиту. Так, зобов'язання підприємств залежно від терміну свого існування поділяються на поточні та довгострокові. Така класифікація відіграє важливу роль при фіксації облікової інформації про появу та списання заборгованості за податками і

зборами, а також при її оцінці. Крім того, виокремлення наведених вище видів зобов'язань запобігає викривленню інформації в облікових документах підприємства і відповідно зменшує ризик невиявлення при проведенні аудиту податкової заборгованості.

Не менш важливою є, на нашу думку, *доцільність* існування взаємовідносин між суб'єктами. Це дає змогу обґрунтувати факт виникнення заборгованості за податками і зборами, а також правомірність її існування. Необхідність у податкових зобов'язаннях виникає внаслідок дії економічних законів, господарських потреб підприємств, а також із вимог діючого законодавства. В будь-якому випадку такі операції знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Правомірність зобов'язань перед бюджетом обґрунтовується за результатами проведеного аудиту. Зокрема, за допомогою документальної перевірки перевіряють відповідність облікових документів щодо зобов'язань за податками і зборами нормативно-правовим актам України, а також вимогам П(С)БО.

Отже, зобов'язання підприємства за податками і зборами доцільно розглядати з урахуванням правової, фінансово-економічної та облікової сутності, а також через систему виробничо-господарських та організаційно-управлінських взаємовідносин суб'єктів економічних відносин. Крім того, для розуміння сутності зобов'язань перед бюджетом необхідно враховувати такі їхні характеристики: системність, динамічність, платність, строковість та доцільність. Це сприятиме правильному розумінню природи податкових зобов'язань підприємств, що призведе до уникнення помилок при їхньому відображенні на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності, а також при проведенні аудиту. Проте для всебічного розуміння природи і сутності зобов'язань за податками і зборами необхідно також здійснити ефективну їх класифікацію, що й розглянемо у наступному параграфі.

## **1.2. Сучасні підходи до класифікації зобов'язань за податками і зборами в господарській діяльності переробних підприємств**

В умовах здійснюваних соціально-економічних реформ в Україні особливо важливим є забезпечення і підтримання фінансової стабільності та підвищення ефективності функціонування всіх підприємств, зокрема, і переробних. Про сприятливий фінансовий стан суб'єктів господарювання свідчить здатність сплачувати за своїми зобов'язаннями. На 1 січня 2013 р. поточна заборгованість підприємств України становила 2472,8 млрд. грн., у тому числі короткострокові кредити банків – 317,0 млрд. грн. (12,8 %), поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями – 90,8 млрд. грн. (3,7 %) та кредиторська заборгованість – 2065,1 млрд. грн. (83,5 %) [168]. За останні роки простежується тенденція до зростання простроченої заборгованості. Тому особливе значення відводиться складанню бюджетів по заборгованості та формуванню на їх основі фінансових планів її погашення. В таких умовах виникає гостра потреба у класифікації та групуванні зобов'язань за податками і зборами, що сприятиме оперативному виявленню заборгованості, особливо тієї, що потребує першочергового погашення. Тому доцільно дослідити різні характеристики заборгованості підприємств та виділити найбільш суттєві із них для класифікації.

Значний внесок у дослідження класифікації та групування зобов'язань зробили такі зарубіжні вчені-економісти, як: М.Ф. Ван Бреда, М.Є. Грачова, В.В. Качалін, Б. Нідлз, С.Н. Поленова, Б. Райан, О.Є. Суглобов, Е.С. Хендригсен та ін. [227, 38, 69, 145, 161, 197, 216, 227]. Серед вітчизняних науковців-теоретиків та практиків варто відзначити О.В. Дзеру, Ю.А. Кузьмінського, О.М. Петрука, І.І. Сахарцеву, В.В. Сопка та ін. [60, 84, 151, 206, 211]. Завдяки цим дослідженням сформульовані та обґрунтовані основні принципи класифікації зобов'язань підприємства та основні види заборгованості в контексті бухгалтерського обліку та аудиту.

Проте, незважаючи на вагомий внесок вищезгаданих та інших вчених у дослідження зобов'язань, окремі аспекти цієї проблеми потребують подальшого вивчення. Донині у науковій і нормативно-правовій літературі не забезпечено єдиного систематизованого підходу до класифікації податкових зобов'язань. Зокрема, у законодавчо-нормативних актах наводиться юридичне трактування окремих їх видів. Це ускладнює розуміння їх сутності при здійсненні господарської діяльності підприємства. Відсутня також єдина точка зору стосовно поділу податкової заборгованості серед економістів-теоретиків і практиків. Потребують подальшого вивчення ознаки, що лежать в основі класифікації заборгованості, а також уточнення та доповнення її видів. Ці та інші аспекти потребують подальшого дослідження і вирішення.

Для здійснення повної і комплексної класифікації видів зобов'язань за податками і зборами доцільно послідовно розглянути їх характеристику у нормативно-правових положеннях та науковій літературі щодо оподаткування діяльності підприємств. Так, у Цивільному кодексі України визначено два види зобов'язань – договірні та недоговірні. Відповідно до норм цивільного права до договірних зобов'язань відносяться купівля-продаж, дарування, рента, довічне утримання (догляд), найм (оренда), найм (оренда) житла, позичка, підряд, виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт, послуги, перевезення, страхування, доручення, кредит та ін. [231, ст. 655-1143]. Прикладом недоговірних зобов'язань є публічна обіцянка винагороди, вчинення дій в майнових інтересах іншої особи без її доручення, рятування здоров'я та життя фізичної особи, майна фізичної або юридичної особи, відшкодування шкоди та ін. [231, ст. 1144-1215].

Такий підхід поверховий, оскільки характеризує зобов'язання лише як категорію права та враховує суто юридичні її характеристики. Поділ зобов'язань на договірні та недоговірні в господарських цілях є некоректним. Це пояснюється тим, що поява заборгованості завжди підкріплюється договорами, іншими первинними документами або вимогами чинного

законодавства. Проте в Цивільному кодексі України під недоговірними зобов'язаннями розуміють лише обов'язки фізичних або юридичних осіб діяти певним чином. Виникають деякі спірні питання і стосовно договірних зобов'язань. Наведені вище складові заборгованості є лише прикладами договорів і пояснюють причини появи заборгованості у підприємства, але ніякою мірою не видами його зобов'язань.

Дещо по-іншому пояснюються види зобов'язань у Господарському кодексі України: «...основними видами господарських зобов'язань є майново-господарські зобов'язання та організаційно-господарські зобов'язання» [36, ст. 173]. Крім того, зазначено, що майново-господарські зобов'язання виникають між підприємствами-контрагентами або між підприємством та державними органами в процесі господарської діяльності. На відміну від майново-господарських, організаційно-господарські зобов'язання виникають між власником та суб'єктом господарювання або між його організаційними складовими. В основу такого підходу покладено поділ зобов'язань за суб'єктами розрахункових відносин. Однак в даному підході не пояснюється характеристика видів зобов'язань залежно від природи їх виникнення, термінів існування та умов погашення.

Крім того, у Господарському кодексі України визначаються соціально-комунальні зобов'язання (забезпечення робочими місцями осіб з обмеженою працездатністю) та публічні зобов'язання (задоволення потреб усіх контрагентів підприємства, незалежно від власних уподобань) [36, ст. 177-178]. При такому підході відсутнє чітке визначення класифікаційної ознаки для виокремлення зобов'язань, що ускладнює розуміння взаємозалежності їх різних видів. На нашу думку, соціально-комунальні та публічні зобов'язання за своєю сутністю відображають основоположні принципи, якими повинні керуватися власники та керівники підприємства в процесі здійснення господарської діяльності.



Зовсім інший підхід до класифікації заборгованості закладено у національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Враховуючи методологічні принципи відображення зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку, у П(С)БО 11 «Зобов'язання» виокремлено такі їх види: довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, непередбачені зобов'язання та доходи майбутніх періодів (рис. 1.5).

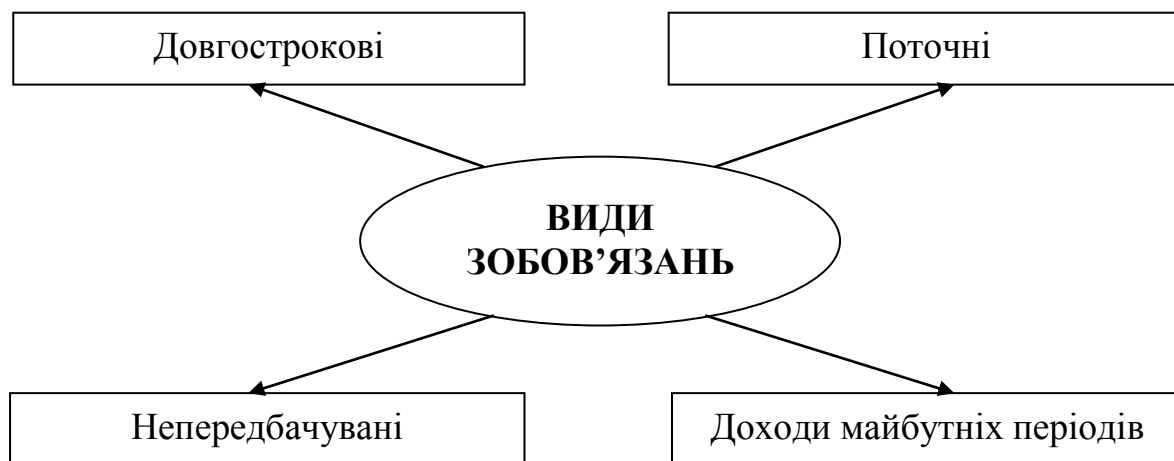


Рис. 1.5. Види зобов'язань за П(С)БО 11 \*.

\* Складено авторами за положеннями П(С)БО 11 [163, п. 6].

До складу довгострокових зобов'язань входять ті, строк погашення яких складає більше одного року, а до поточних – з терміном погашення до одного року. На жаль, у П(С)БО 11 не міститься чіткого визначення довгострокових зобов'язань, розглядаючи їх лише як такі, що не відносяться до поточних боргів підприємства. Стосовно доходів майбутніх періодів, то незрозумілий принцип їх формування, оскільки у П(С)БО 11 вони зазначаються лише у складі усєї заборгованості підприємства. На відміну від доходів майбутніх періодів непередбачувана заборгованість підприємства виникає раптово та не завжди визнається. Як окремий вид поточних та довгострокових зобов'язань розглядаються забезпечення, під якими слід розуміти заплановані зобов'язання з невизначеним терміном їх існування.

Однак довгострокова і поточна заборгованість є видами стандартних (передбачуваних) боргів підприємства, і в основу такої класифікації покладено термін їх погашення. Виокремлення забезпечень, непередбачених зобов'язань та доходів майбутніх періодів зумовлено умовами та видами господарських операцій підприємства. Тому вважаємо за необхідне у П(С)БО 11 наводити види заборгованості залежно від ознак, покладених в основу їхньої класифікації, а саме:

- за терміном погашення: довгострокові, поточні (короткострокові);
- за умовами виникнення: стандартні зобов'язання, непередбачені зобов'язання, забезпечення, доходи майбутніх періодів.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності також відсутнє тлумачення ознак, за якими здійснена класифікація заборгованості. Тут зобов'язання наводяться у вигляді простого переліку: короткострокові, довгострокові, стандартні (юридичні та нараховані), резервні та умовні (рис. 1.6). Варто зауважити, що така класифікація потребує уточнення, оскільки в її основу покладено дві ознаки – умови існування та термін погашення.

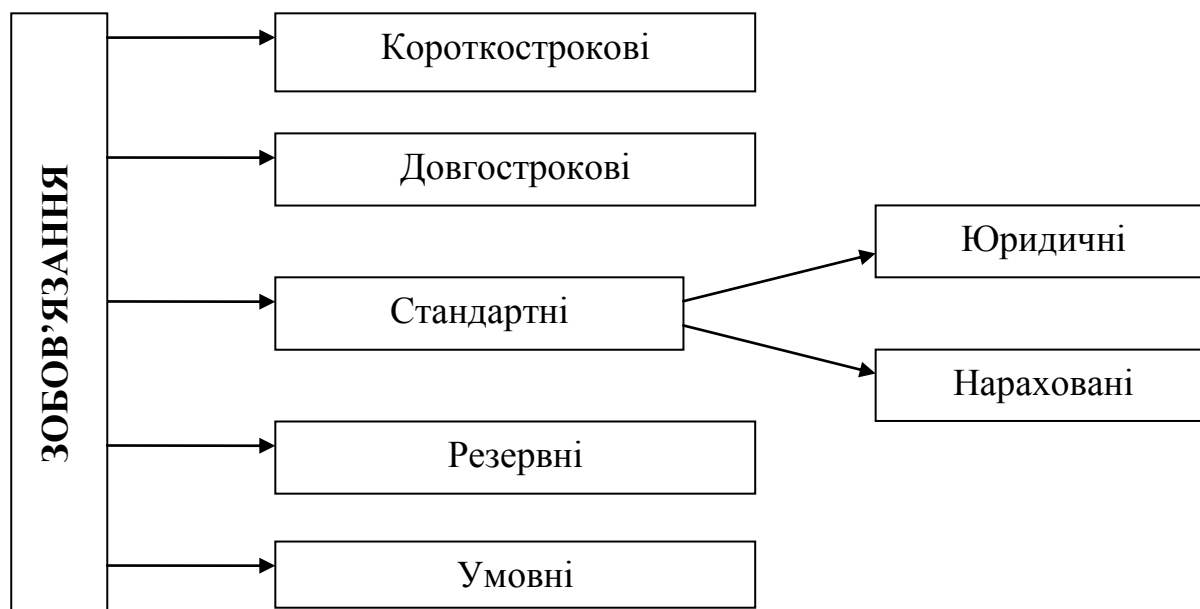


Рис. 1.6. Класифікація зобов'язань відповідно до міжнародних стандартів\*.

\* Узагальнено авторами за положеннями МСФЗ [131, 259].

Отже, за терміном погашення розрізняють зобов'язання двох видів – короткострокові та довгострокові. До короткострокових зобов'язань відносять ті, термін існування яких обмежується одним роком (або не більше одного операційного циклу), а до довгострокових – з терміном більше одного року (або більше одного операційного циклу). Цікаво, що в американських Загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку (ЗПБО США) короткострокові або довгострокові зобов'язання визначаються залежно від використання для їх погашення поточних або довгострокових активів відповідно (або шляхом залучення додаткових поточних або довгострокових зобов'язань). Крім того, виділяють стандартні зобов'язання, до складу яких входять юридичні (виникають внаслідок укладених договорів або інших вимог законодавства) та нараховані (їх поява пов'язана з фактом нарахування витрат) борги підприємства. Запланована ймовірна заборгованість відноситься до складу резервів, в той час, як появу умовної заборгованості передбачити досить важко.

Різні, часом дискусійні погляди мають місце і у вчених-економістів щодо класифікації зобов'язань. Проаналізувавши існуючі методичні та практичні розробки з проблем зобов'язань, вважаємо за необхідне виділити шість концептуальних напрямів такої класифікації: юридичне тлумачення видів зобов'язань; поділ заборгованості за терміном та фактом погашення; поділ заборгованості за видами її оцінки; включення капіталу підприємства до складу зобов'язань; класифікація заборгованості за суб'єктами та об'єктами; визначення видів боргів виходячи із аналітичних потреб підприємства (додатки Б та В).

Розглянемо детальніше представлені вище концептуальні підходи до розуміння класифікації боргів підприємства. Представники першого підходу, зокрема, вчені-юристи О.В. Дзера, А.С. Довгерт, С.П. Індиченко, В.М. Коссак, Н.С. Кузнецова, В.В. Луць, Р.А. Майданик, О.А. Підопригора, В.С. Щербина та інші, поділяють заборгованість на договірні та позадоговірні зобов'язання [60,

с. 17; 230, с. 13]. Однак вони визначають у складі договірних зобов'язань підвиди боргів, враховуючи юридичну сутність укладених договорів. До заборгованості підприємства відносяться такі види: зобов'язання з передачі майна у власність та користування, зобов'язання з виконання робіт, у сфері інтелектуальної діяльності, з надання послуг та зобов'язання, що виникають в результаті спільної діяльності. Такий поділ боргів за предметною сутністю укладених договорів є важливим для розуміння природи та сутності зобов'язань. Водночас, для потреб обліку та аудиту існування єдиної класифікаційної ознаки є недостатньою і виникає потреба у доповненні такої класифікації.

Група вчених-обліковців, що належать до другого напрямку, наголошує на необхідності здійснення поділу заборгованості за терміном та фактом погашення. Зокрема, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Кузьмінський, Т.І. Єфіменко та Н.Ф. Чебанова притримуються підходу, що покладено в основу положень (стандартів) бухгалтерського обліку. На жаль, в межах даного підходу немає чіткого визначення класифікаційних ознак поділу заборгованості, що ускладнює її облік та аудит.

Схожій точки зору дотримуються О.О. Аспісов, Д.Л. Волков, В.В. Качалін, Б. Нідлз, І.І. Сахарцева, О.Є. Суглобов, Е.С. Хендріксен. Однак, на відміну від принципів класифікації заборгованості, що лежать в основі національних стандартів, вони обмежуються лише двома її видами. Залежно від терміну погашення вони виокремлюють довгострокові та поточні (короткострокові) зобов'язання. Незважаючи на односторонність підходу, така класифікація дуже важлива при здійсненні бухгалтерського обліку, оскільки дозволяє зрозуміти виникнення відстрочених податкових зобов'язань у підприємства та їх погашення. Проте варто враховувати і поділ заборгованості за іншими класифікаційними ознаками.

І.О. Бланк пропонує уточнити попередню класифікацію і виділити у складі короткострокових зобов'язань невідкладні (зі строком погашення до одного

місяця), вважаючи таку класифікацію доцільною для потреб оцінки та управління платоспроможністю підприємства [13, с. 435]. М.Є. Грачова, Б. Нідлз та С.Н. Поленова конкретніше розглядають види боргів, виділяючи короткострокові, довгострокові, а в складі короткострокових – фактичні, оціночні та умовні зобов'язання. Такі складові за своєю природою відповідають видам заборгованості, визначеній міжнародними стандартами. З таким підходом, а саме з чітко вираженими ознаками та обґрунтованою доцільністю поділу, ми погоджуємося.

Схожих поглядів притримується і О.Є. Суглобов, наголошуючи на необхідності виділення таких видів зобов'язань, як точні та оцінювані. За точними зобов'язаннями сума погашення відома завчасно (заборгованість за кредитами, з постачальниками і т.д.), тим часом, як за оціночними зобов'язаннями вона невідома (заборгованість за податками і зборами і т.д.) [216, с. 215]. Аналогічних поглядів дотримується і Е.С. Хендріксен, однак називає такі зобов'язання спонтанними та передбаченими договорами [227, с. 86]. Вважаємо такий підхід важливим, хоча варто також брати до уваги інші класифікації заборгованості.

Результати проведеного нами дослідження свідчать, що класифікації зобов'язань за терміном і фактом погашення не вичерпують весь перелік класифікаційних ознак. Тому науковці, умовно об'єднані нами у третю групу, наголошують на важливості поділу заборгованості залежно від видів оцінки. Так, Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда пропонують класифікувати зобов'язання як монетарні та немонетарні, акцентуючи увагу на тому, що такий поділ сприяє правильній їх оцінці. Зокрема, під монетарними зобов'язаннями слід розуміти заборгованість, що обліковується за номінальною вартістю. Така сума, як правило, визначається договором. На відміну від монетарних, сума за немонетарними зобов'язаннями не чітко визначена та може змінюватися у часі [227, с. 422-424]. Тобто в основу такого поділу покладено відмінності в оцінці різних видів заборгованості підприємств.

Подібно до Е.С. Хендріксена і М.Ф. Ван Бреда Д.Л. Волков пропонує здійснювати поділ зобов'язань за платністю залучених джерел фінансування. Проте він вважає, що краще такі види називати операційною та фінансовою заборгованістю. Під фінансовими зобов'язаннями Д.Л. Волков розуміє заборгованість, пов'язану з отриманням джерел фінансування (наприклад, зобов'язання за позиками та кредитами). Зобов'язання, що виникають після отримання товарів та послуг, він відносить до операційної заборгованості [29, с. 553]. Ми повністю погоджуємося з такою точкою зору, однак вважаємо за необхідне доповнити таку класифікацію третім видом – інша заборгованість, оскільки податкові та соціальні зобов'язання вважаємо некоректно відносити до перших двох видів заборгованості.

Існує група вчених, що притримуються позиції включення капіталу підприємства до складу зобов'язань. С.Н. Поленова пропонує в складі зобов'язань виділяти власний та залучений капітал [161, с. 48]. Такий підхід неприпустимий, оскільки капітал по своїй природі і сутності взагалі не належить до зобов'язань та формується за рахунок власних джерел суб'єкта господарювання.

Представники п'ятого напрямку наголошують на важливості класифікації боргів за суб'єктами та об'єктами зобов'язань. Російський вчений О.Є. Суглобов наголошує на необхідності класифікації зобов'язань підприємства за суб'єктами. Так, доцільно розрізняти зобов'язання перед власником організації та зобов'язання перед третіми особами [216, с. 214]. Проте зобов'язання перед працівниками підприємства не відносяться до зазначених вище двох видів, тому така класифікація потребує уточнення та доповнення.

Існують також класифікації залежно від об'єктів зобов'язань. Зокрема, І.І. Сахарцева пропонує такі види заборгованості: довгострокові кредити банків, довгострокові фінансові зобов'язання, короткострокові кредити банків, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, вексель як інструмент

комерційного кредиту, поточна заборгованість за податками і зборами, поточна заборгованість за товари, роботи, послуги, зобов'язаннями за розрахунками та непередбачені зобов'язання [206, с. 24]. Таку класифікацію вважаємо неповною, оскільки вона охоплює лише частину довгострокової заборгованості та не враховує такі важливі для господарської діяльності підприємств види боргів, як відстрочені податкові зобов'язання.

На відміну від попередніх підходів, шоста група вчених при підході до класифікації зобов'язань враховує її важливість для аналітичних цілей. Так, Д.Л. Волков пропонує класифікувати зобов'язання за фактом погашення на термінові, прострочені та погашені [29, с. 163]. Ми повністю погоджуємося з його точкою зору, оскільки такі види дуже важливі при складанні бюджетів погашення заборгованості підприємства.

Дещо інший підхід до класифікації заборгованості у американського вченого Б. Райана, який вважає, що зобов'язання слід розрізняти залежно від складності їх погашення. Так, зобов'язання, які можна виконати одним платежем, він пропонує називати простими. В той час, як складні зобов'язання включають первинне зобов'язання, а також набір зобов'язань, які виникають після виконання первинного [197, с. 56-57]. Такий підхід вважаємо обґрунтованим та доречним.

На відміну від заборгованості підприємств, питанням класифікації зобов'язань перед бюджетом приділена незначна увага у нормативно-правових документах та науковій літературі. Види зобов'язань за податками і зборами визначені лише у Податковому кодексі України та національних облікових стандартах у контексті поточної та довгострокової заборгованості. Проте ці класифікації дуже важливі для господарської діяльності підприємств, оскільки від визначення виду боргів залежить правильність відображення їх у бухгалтерському обліку, податковій та фінансовій звітності.

Відповідно до ст. 8 Податкового кодексу України обов'язкові платежі поділяються на дві групи – загальнодержавні та місцеві, у межах кожної групи визначаються окремі їх види (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Види зобов'язань за податками і зборами, визначені  
у Податковому Кодексі України \***

Група зобов'язань	Види зобов'язань
Загальнодержавні	податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, збір за першу реєстрацію транспортного засобу, екологічний податок, рентна плата за транспортування нафти, нафтопродуктів, газу та аміаку територією України, плата за користування надрами, плата за землю, збір за користування радіочастотним ресурсом України, збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів, фіксований сільськогосподарський податок, збір на розвиток виноградарства, садівництва, хмелярства, мито, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електронну та теплову енергію, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ,
Місцеві	податок на нерухоме майно, єдиний податок, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір.

\* Узагальнено авторами за положеннями Податкового кодексу України [147, ст. 8-10].



Результати порівняння положень Податкового кодексу України та Закону України «Про систему оподаткування», що діяв до 1 січня 2011 р., свідчать про скорочення кількості податків та зборів, які нині сплачуються вітчизняними підприємствами. Так, кількість загальнодержавних обов'язкових платежів скоротилася із 25 до 17, а місцевих – із 15 до 5 (додаток Д). Зокрема, відмінено дію таких обтяжуючих для переробних підприємств обов'язкових платежів, як: мито, плата за торговий патент та комунальний податок. Крім того, змінилася методика нарахування доходів та витрат, що дозволяє відмовитися від ведення податкового обліку вітчизняними підприємствами. Такі зміни в оподаткуванні значно спрощують організацію бухгалтерського обліку та підвищують ефективність роботи облікового персоналу переробних підприємств.

Не менш важливим є поділ зобов'язань за податками і зборами, наведений у нормативних документах з регулювання бухгалтерського обліку, зокрема у П(С)БО 11 «Зобов'язання». Тут визначено необхідність виокремлення у складі поточної заборгованості поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом, а в складі довгострокової заборгованості – відстрочених податкових зобов'язань. Схожий підхід має застосовуватися вітчизняними підприємствами і при складанні фінансової звітності. Така класифікація важлива, оскільки правильне віднесення податкової заборгованості до відповідної групи сприяє уникненню помилок при відображенні операцій щодо розрахунків з бюджетом в обліковій системі. Це, в свою чергу, дозволяє уникнути значних штрафних санкцій та виїзних перевірок з боку державних податкових органів щодо підприємств, які допускають викривлення інформації у податковій і фінансовій звітності.

Дещо по-іншому визначають види зобов'язань за податками і зборами вітчизняні науковці. Так, С.М. Кокшарова, П.В. Мельник та Н.Ю. Пришва пропонують доповнити класифікацію, визначену податковим та обліковим законодавством, поділом обов'язкових платежів за такими ознаками – форма стягнення та ставка оподаткування [76, 121, 170]. За формою стягнення податки варто класифікувати на прямі та непрямі. В основу такого поділу закладено

механізм формування бази оподаткування. Водночас, залежно від застосовуваних ставок оподаткування необхідно вирізняти прогресивні та пропорційні податкові зобов'язання. Такий поділ є виправданим, оскільки дозволяє охарактеризувати податки з точки зору економічної доцільності. Проте для потреб аналізу податкових потоків та податкового планування необхідно застосовувати інші групування, які сприяють вчасному виявленню та погашенню зобов'язань вітчизняних підприємств, зокрема, переробних.

Узагальнивши результати проведеного дослідження, можна зробити висновок про необхідність уточнення окремих класифікаційних ознак та видів податкових зобов'язань, а також їх доповнення із врахуванням галузевих особливостей, притаманних підприємствам переробної промисловості. Поділ зобов'язань за податками і зборами переробних підприємств варто здійснювати за такими ознаками: строк погашення, факт погашення, призначення платежу, форма стягнення, процедура погашення, економічна сутність, місце виникнення, факт визнання, ставка оподаткування, суб'єкти та об'єкти зобов'язань (табл. 1.4).

Доцільно розглянути наведені вище види податкових зобов'язань переробних підприємств детальніше. *За строком погашення* зобов'язання поділяються на короткострокові (поточні) та довгострокові. Під короткостроковою (поточною) заборгованістю слід розуміти зобов'язання, погашення яких здійснюється в строк до одного року. Якщо термін погашення боргів перевищує один рік, таку заборгованість варто відносити до складу довгострокової. Така класифікація є важливою при виникненні заборгованості за податками і зборами, а також при формуванні відстрочених податкових зобов'язань. Останні виникають в результаті процедури переведення поточної заборгованості до довгострокової.

Таблиця 1.4

**Класифікація та групування зобов'язань за податками і зборами  
переробних підприємств \***

Класифікаційна ознака	Вид зобов'язання
Строк погашення	короткострокові (поточні), довгострокові
Факт погашення	строкові, прострочені, погашені
Призначення платежу	загальнодержавні, місцеві
Форма стягнення	прямі, непрямі
Економічна сутність	за податками, за зборами
Процедура погашення	прості, складні
Місце виникнення	національні, міжнародні
Факт визнання	разові, періодичні, постійні
Ставка оподаткування	прогресивні, пропорційні
Суб'єкти зобов'язань	юридичних осіб, фізичних осіб
Об'єкти зобов'язань	з податку на прибуток, з податку на додану вартість, з податку на доходи фізичних осіб, за іншими податками та зборами

\* Складено Мурованою Т.О.

Схожою за своєю сутністю є класифікація зобов'язань за фактом їх погашення. Залежно від стану податкової заборгованості виділяють теперішні, прострочені та погашені борги. *Строковими* зобов'язаннями вважаються такі, що існують на підприємствах переробної промисловості на звітну дату. До *прострочених* належать зобов'язання за податками і зборами, за якими

закінчився термін їхнього погашення. Заборгованість, виконана у відведений строк, відноситься до *погашених* боргів суб'єкта господарювання. Виділення таких видів податкової заборгованості необхідно при складанні планів погашення, оскільки несплачені у строк обов'язкові платежі призводять до появи штрафів і пені у підприємства.

*За призначенням платежу* виділяють загальнодержавні та місцеві обов'язкові платежі. *Загальнодержавні* зобов'язання за податками та зборами визначаються обов'язковими для всіх суб'єктів господарювання та сплачуються до державного бюджету України. До таких податків можна зарахувати податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок, екологічний податок та ін. На відміну від загальнодержавних, *місцеві* податки та збори встановлюються місцевими органами влади. Вони включають податок на нерухоме майно, єдиний податок, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності та ін.

Виходячи із *форми стягнення*, податки варто поділити на прями та непрямі. *Прямі* зобов'язання за податками і зборами виникають всередині переробного підприємства і, зазвичай, застосовуються щодо його доходів, що формують бази оподаткування. Існують також *непрямі* податки та збори – обов'язкові платежі, які включаються до ціни реалізації товарів, робіт, послуг вітчизняних та іноземних підприємств.

*За економічною сутністю* зобов'язання поділяються на заборгованість за податками і зборами. *Податки* визначаються як обов'язкові платежі, які має сплатити платник податку відповідно до вимог податкового законодавства. На відміну від податків, нарахування зборів залежить від необхідності переробного підприємства застосовувати в своїй діяльності об'єкт оподаткування.

Враховуючи *процедуру погашення*, вважаємо за доцільне виділити прості та складні зобов'язання. Так, на відміну від *простої* заборгованості, що погашається одним платежем, *складна* передбачає здійснення погашення заборгованості рядом виплат протягом декількох періодів. Така класифікація

виправдана, оскільки оцінка є невід'ємною складовою облікового процесу, що забезпечує правильне та достовірне відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності переробних підприємств.

За місцем виникнення заборгованості визначають національні та міжнародні податкові зобов'язання. Так, *національні* зобов'язання виникають між підприємством та державним податковим органом в межах однієї країни в процесі здійснення господарської діяльності. *Міжнародна* заборгованість за податками і зборами має місце між економічними суб'єктами різних країн, зокрема при здійсненні ними зовнішньоекономічної діяльності. Здійснення таких операцій часто призводить до подвійного оподаткування підприємства, що застосовується виходячи з вимог національного законодавства та нормативно-правових актів країни, у якій знаходиться підприємство-контрагент, материнське чи дочірнє підприємство.

За фактом визнання заборгованість слід класифікувати на разову, періодичну та постійну. До складу *разових* податкових боргів відносяться зобов'язання, які виникають у підприємств, як правило, при здійсненні господарських операцій, що не мали місце у минулому (наприклад, збір за першу реєстрацію транспортного засобу). Борги, що виникають у переробного підприємства залежно від характеру господарських операцій та особливостей його звичайної діяльності, варто відносити до *періодичних*. Уся податкова заборгованість, що нараховується та погашається переробними підприємствами кожного звітного періоду, складає групу *постійних* податкових зобов'язань (наприклад, податок на прибуток та податок на доходи фізичних осіб). Такий поділ важливий для розуміння причин появи заборгованості у підприємства та пошуку шляхів її погашення.

Враховуючи *ставки оподаткування*, податкові зобов'язання варто класифікувати на прогресивні та пропорційні. Прогресивні зобов'язання за податками і зборами характеризуються зміною ставок оподаткування залежно від розміру бази оподаткування. До таких податків, зокрема, належить податок

на доходи фізичних осіб, за яким ставки оподаткування визначаються у розмірі 15 % та 17 % залежно від розміру оподатковуваного доходу у вигляді заробітної плати та інших виплат. На відміну від прогресивних боргів, пропорційні зобов'язання за податками і зборами оцінюються із врахуванням постійно діючих ставок та незалежно від бази оподаткування (наприклад, податок на додану вартість, акцизний податок, збір за першу реєстрацію транспортного засобу та ін.).

*За суб'єктами заборгованості* слід виділити зобов'язання юридичних та фізичних осіб. Така класифікація має застосовуватися щодо суб'єктів господарювання різних організаційних форм переробної та інших видів промисловості з метою визначення питомої ваги податкових надходжень кожного суб'єкта господарювання у структурі доходної частини Державного бюджету України.

При здійсненні класифікації *за об'єктами* доцільно виділити такі види: зобов'язання з податку на прибуток, з податку на додану вартість, з податку на доходи фізичних осіб, за іншими податками та зборами. Така класифікація є необхідною, оскільки на таких принципах побудована система аналітичних рахунків бухгалтерського обліку. Крім того, такий поділ застосовується в ході аудиторської перевірки, зокрема при здійсненні процедур по суті та інших заходів щодо підтвердження достовірності фінансової звітності.

У сучасних посткризових умовах зростає роль та значення класифікації зобов'язань підприємств за податками і зборами. Це вимагає від суб'єктів господарювання обрання ефективної облікової та податкової політики для підвищення ефективності своєї діяльності. Так, застосування поділу податкової заборгованості на групи дозволяє планувати її погашення, визначати резерви зменшення податкових боргів суб'єктів господарювання, забезпечувати потреби аналітичного обліку та оподаткування, попереджати появу штрафних санкцій, підвищувати ефективність управління фінансово-господарською

діяльністю підприємств різних видів економічної діяльності, зокрема, і переробної промисловості.

*Планування погашення податкових зобов'язань підприємств.* Дуже важливим в сучасних умовах є складання бюджетів по заборгованості за податками і зборами, що дозволяє формувати на їх основі фінансові плани погашення боргів. Загалом, такий підхід обґрунтовує необхідність та доцільність появи податкових зобов'язань у підприємства, а також дозволяє виявити найбільш ефективні форми та умови залучення активів.

*Визначення резервів зменшення заборгованості підприємства переробної промисловості.* Обґрунтовується можливість зменшення боргів за рахунок фінансових та інших ресурсів суб'єкта господарювання, а також попередження її появи у майбутньому. Складання бюджетів щодо зобов'язань важливо також і в аналітичних цілях, зокрема, при дослідженні формування резервів та підвищення ефективності їх використання в господарській діяльності підприємств.

*Забезпечення потреб аналітичного обліку та оподаткування.* Використання поділу боргів за ознаками доцільне при здійсненні аналітичного обліку. Водночас, групування податкових зобов'язань дозволяє уникнути помилок при здійсненні типових бухгалтерських операцій з оподаткування. Застосування класифікації зобов'язань за податками і зборами також доцільне і при проведенні аудиту. Так об'єднання боргів підприємства у групи використовується при формуванні атрибутивної вибірки та тестуванні системи внутрішнього контролю.

*Попередження можливих штрафних санкцій.* Застосування класифікації зобов'язань за податками і зборами, зокрема, за фактом погашення, забезпечує своєчасне виникнення та попередження появи простроченої заборгованості. Це сприяє зменшенню витрат підприємства та покращенню ефективності його фінансової, операційної та іншої діяльності. Такий підхід прискорює також

процес проведення аудиту та дозволяє зосередитись на інших об'єктах, забезпечуючи доцільність його проведення.

*Ефективне управління господарською діяльністю вітчизняних переробних підприємств.* Здійснення класифікації зобов'язань забезпечує керівництво необхідною інформацією про фінансовий стан підприємства та дозволяє приймати ефективні управлінські рішення, зокрема, щодо необхідності залучення додаткових фінансових активів. Крім того, складається оптимальний порядок погашення боргів, що забезпечує реалізацію стратегії діяльності переробного підприємства.

Таким чином, результати проведеного нами системного аналізу методичних та практичних засад класифікації заборгованості свідчать про необхідність уточнення видів зобов'язань і виділення нових класифікаційних ознак: економічна сутність, місце виникнення, факт визнання. Це дозволить розширити методологічну базу обліку та аудиту зобов'язань, а також уникнути помилок та зловживань в ході господарської діяльності підприємства. Повному розумінню доцільності та правомірності здійснення класифікації та групування сприятиме врахування вимог чинного законодавства до визнання та погашення зобов'язань підприємств за податками і зборами, що розглянуто у параграфі 1.3.



### **1.3. Вітчизняний та європейський досвід щодо нормативно-правового регулювання обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами**

Успішна інтеграція України у європейський простір неможлива без зміцнення фінансового стану та конкурентоспроможності українських підприємств, що, у свою чергу, потребує створення сприятливих юридичних, фінансово-економічних та податкових умов для підприємницької діяльності. За визнанням міжнародних експертів, податкова система України є доволі складною та гальмує економічний розвиток. За результатами досліджень Світового банку за умовами погашення зобов'язань за податками і зборами Україна займає 165 місце із 185 можливих серед усіх країн світу [264].

Крім того, затяжна фінансово-економічна криза призвела до зростання поточної заборгованості вітчизняних переробних підприємств. На 1 січня 2013 р. вона становила 711,5 млрд. грн. і зросла на 11,3 % порівняно із попереднім роком [168]. В цих умовах в Україні реалізується ряд заходів щодо подолання впливу фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання. Значне місце серед них відведено реформуванню податкової системи відповідно до вимог європейського законодавства та перегляду методичних підходів до обліку та аудиту операцій з оподаткування. Тому виникає гостра потреба у дослідженні проблем державного регулювання погашення заборгованості за податками і зборами, а також їх обліку та аудиту в сучасних економічно нестабільних умовах.

Досить часто трапляються випадки, коли положення нормативно-правових актів не тільки не узгоджені, але і суперечать один одному. Так, в нормативно-правових документах з питань оподаткування (Податковий кодекс України та пакет законів, що регулюють окремі види податків і зборів, їх адміністрування) вказано порядок визнання, оцінки та списання зобов'язань за податками і зборами з балансу підприємств, а роз'яснювальні листи Державної фіскальної служби України, вносять доповнення до них. Останні не завжди узгоджені з

нормами податкового законодавства, що ускладнює відображення таких операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. При проведенні аудиту операцій з оподаткування аудитори та аудиторські фірми керуються Міжнародними стандартами аудиту. Тим часом, не розроблені методичні вказівки щодо застосування вищевказаних стандартів. Це призводить до викривлення інформації в аудиторських висновках та неефективності податкового аудиту. Ці та інші питання потребують подальшого вивчення і вирішення.

Метою написання даного параграфу є удосконалення теоретико-методологічних та практичних аспектів нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами з метою забезпечення їх прозорості та об'єктивності в складних економічних умовах в Україні. Для цього необхідно виявити слабкі сторони та недоліки діючого нормативно-правового регулювання виконання зобов'язань за податками і зборами, дослідити методичні та організаційно-практичні аспекти обліку та аудиту операцій з оподаткування на підприємствах з різним фінансовим станом, визначити концептуальні засади реформування обліку та аудиту зобов'язань відповідно до вимог законодавства Європейського Союзу та Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Подолання наслідків затяжної світової фінансової кризи можливо за умови перегляду існуючих концептуальних підходів щодо державного регулювання економіки та формування ефективної податкової політики для створення сприятливого конкурентного середовища вітчизняним підприємствам. Результати дослідження нормативно-правових актів та юридичної, економічної наукової літератури з проблем оподаткування підприємств показали, що нині існує кілька основних типів проблем, які виникають у вітчизняних переробних підприємств при виконанні зобов'язань за податками і зборами. Їх можна умовно об'єднати у три типи: юридичні, методичні та організаційно-практичні (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Основні проблеми обліку та аудиту виконання зобов'язань за податками і зборами \*.

\* Розроблено Мурованою Т.О.

Розглянемо детальніше вищевказані проблеми. *Проблеми юридичного характеру* пов'язані з наявністю спірних питань у нормативно-правових актах, які неузгоджені та суперечать між собою. Зокрема, існують відмінності при визначенні поняття та умов появи зобов'язань підприємств. Так, у Господарському та Цивільному кодексах України зобов'язання розглядаються як правовідносини між суб'єктами господарювання. На відміну від кодексів, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (зокрема, у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 11 «Зобов'язання») під зобов'язаннями розуміється заборгованість суб'єкта господарювання. Вітчизняні підприємства при здійсненні своєї господарської діяльності визнають зобов'язання, керуючись нормами останніх двох нормативно-правових актів, хоча, у цьому випадку порушується принцип верховенства права, визначений ст. 8 Конституції України [78, ст. 8].

У юридичній практиці є також випадки, коли немає однакових трактувань не тільки в нормах законодавчих документів, що належать до різних рівнів законодавчого регулювання, але і в положеннях документів однакових за юридичною силою. Зокрема, в основному правовому документі з формування та проведення податкової політики України – Податковому кодексі України зазначено, що «будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства» [156, ст. 7]. Податковим кодексом підкріплюється принцип верховенства права в частині регулювання оподаткування діяльності вітчизняних підприємств. Проте остання частина статті не досить коректна через надання іншим законам з адміністрування податків та зборів права змінювати основні засади контролю за порушенням податкового законодавства. На нашу думку, закони з проблем регулювання податкових відносин мають лише доповнювати та розкривати сутність концептуальних принципів, зазначених у Податковому кодексі, проте не суперечити їм.

У законах, однакових за юридичною силою, є також певні неузгодженості та суперечності. Останніми роками в Україні дедалі частіше мали місце випадки зміни розміру податків та зборів, які визначаються Податковим кодексом України, шляхом внесення відповідних положень до Державного бюджету. Законом України «Про Державний бюджет на 2009 рік» визначено зміни до податкового законодавства, зокрема щодо розміру збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та збору за спеціальне використання лісових ресурсів, а у Законі України «Про державний бюджет на 2008 рік» передбачалися зміни до Митного кодексу та інших податкових законів.

Крім того, Законом України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» внесено зміни до Податкового кодексу України. У 2014 р. передбачено закріплення ставок податку на прибуток та ПДВ на рівні 18 % та 20 % відповідно, запровадження прогресивної шкали оподаткування податком на доходи фізичних осіб дивідендів, відсотків, роялті, інвестиційного прибутку за ставками 15 %, 20 % та 25 %, здійснення нарахування збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні операцій з купівлі іноземної валюти, введення податку та нерухомість та оподаткування пенсійних виплат, що перевищують 10 тис. грн. на місяць. Це суперечить визначеній попередніми роками стратегії реформування податкової системи та її наближення до рівня європейських країн.

Податковим кодексом України визначено вимоги до оподаткування діяльності підприємств, визначення баз оподаткування, методів розрахунку податків та зборів, податкових ставок. Проте немає чіткого формулювання стосовно того, чи можуть встановлюватися розміри податкових ставок іншими нормативно-правовими документами. На нашу думку, Податковий кодекс України має більшу юридичну силу за такі документи, тому при розрахунку суми податків та зборів необхідно керуватися положеннями кодексу. Підходи до їх визначення мають змінюватися лише за умов внесення змін до кодексу відповідними нормативно-правовими актами з проблем оподаткування.

Існує також невідповідність між положеннями Конституції України, законами та іншими нормативно-правовими актами в частині принципів функціонування податкової системи, підходів до визначення видів податків та зборів, а також баз їх розрахунку. Це група *проблем методичного характеру*. Так, у Конституції України зазначено, що виключно законами визначаються система оподаткування, розміри ставок та правила розрахунку податків та зборів [78, ст. 92]. На практиці питання з проблем оподаткування здебільшого вирішуються роз'яснювальними листами Державної фіскальної служби

України та іншими нормативно-правовими документами. Податкові органи видають роз'яснювальні листи щодо методики визнання, оцінки та погашення зобов'язань та їх окремих видів. Це ускладнює процеси їх відображення в обліку і звітності, а також проведення аудиторської перевірки операцій з оподаткування, оскільки окремі методичні положення є суперечливими. При виникненні таких проблем необхідно керуватися тим законодавчим актом, що має найбільшу юридичну силу в системі законодавства України.

В умовах адаптації нормативно-правової бази України до законодавства Європейського Союзу виникає також багато *проблем організаційно-практичного характеру*, зокрема, щодо зміни підходів до формування облікової політики та організації роботи бухгалтерської служби на підприємстві. Методика обліку зобов'язань суб'єктів господарювання за податками і зборами досить складна. Багато викривлень інформації спостерігається в процесі відображення в обліку та звітності податкових і відстрочених податкових зобов'язань. Нині для проведення податкового аудиту немає спеціального програмного забезпечення, яке б дозволяло здійснювати повторну обробку операцій із заборгованістю за податками і зборами у системі обліку, вводити в облікову систему неадекватну інформацію щодо такої заборгованості, стежити, як комп'ютерна програма відхиляє дані та використовувати вибірку об'єктів в аудиті за якісною ознакою для вивчення податкової документації.

Отже, для вирішення юридичних, методичних та організаційно-практичних проблем необхідно, перш за все, сформувати структуру законодавчого регулювання операцій з оподаткування, їх відображення в бухгалтерському обліку, фінансовій звітності та аудиті. Ієрархія законодавства України з точки зору правової науки виглядає таким чином: Конституція України, закони України, укази Президента України, постанови Верховної Ради України, постанови Кабінету міністрів України, нормативні акти міністерств і відомств, місцевих органів влади та ін. [208, с. 255]. Враховуючи юридичні

вимоги щодо ієрархії законодавства України, можна сформулювати багаторівневу систему нормативно-правового регулювання обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами. Вона побудована за принципом верховенства права, визначеного основним конституційним законом України – Конституцією України. Дотримання такого принципу є дуже важливою та необхідною умовою при здійсненні гармонізації нормативно-правової бази України із законодавством Європейського Союзу (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Рівні нормативно-правового регулювання обліку зобов'язань за податками і зборами в Україні \*.

\* Розроблено Мурованою Т.О.

Найбільшу юридичну силу має Конституція України, що належить до найвищого рівня системи. Основний конституційний закон визначає права економічних суб'єктів щодо здійснення підприємницької діяльності, отримання економічних вигід від такої діяльності та забезпечення заробітною платою своїх працівників [78, ст. 42-43]. При цьому Конституція України зобов'язує

вітчизняні підприємства визнавати зобов'язання за податками і зборами в ході господарської діяльності. Так, у ст. 67 Конституції зазначено: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [78, ст. 67]. Така вимога важлива, оскільки на найвищому законодавчому рівні визначається необхідність виконання податкових зобов'язань вітчизняними підприємствами.

Серед науковців існує хибна думка, що у зазначеній статті не враховуються вимоги Податкового кодексу України – основного нормативно-правового документу з проблем оподаткування. Податковий кодекс, як і будь-який інший кодекс, є системою законів і об'єднує положення щодо регулювання різних видів податків і зборів, що сплачуються вітчизняними підприємствами. Тому стаття 67 Конституції України є коректною і повністю враховує вимоги чинного податкового законодавства щодо визнання та погашення податкових зобов'язань.

Вищий рівень ієрархії мають формувати міжнародні угоди між Україною та іншими країнами світу. Зокрема, до них належать двосторонні міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування. Станом на 1 січня 2014 р. укладено 80 двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування між Україною та країнами світу, серед яких Великобританія, Італія, Іспанія, Франція, Німеччина, Росія, США, Канада та ін. Такі договори дозволяють здійснювати доцільну податкову політику, оскільки їхні положення сприяють гармонізації податкового законодавства різних країн та економічному розвитку вітчизняного підприємництва. Хоча міжнародні податкові угоди і прирівняні до законів, проте вони мають більшу юридичну силу. Тому їх варто відносити до вищого рівня законодавчої ієрархії порівняно з іншими законами та підзаконними актами України.

До середнього рівня ієрархії належать Податковий, Митний, Господарський та Цивільний кодекси України. У Податковому кодексі визначено перелік нормативно-правових актів, які належать до законодавства з



проблем регулювання сплати податків і зборів. Це Конституція України, Податковий та Митний кодекси України, нормативно-правові акти з проблем оподаткування, міжнародні договори, рішення органів місцевого самоврядування [156, ст. 3]. Варто наголосити на тому, що ці документи регулюють лише податкові відносини між економічними суб'єктами. Питання майново-господарських відносин регулюються Господарським та Цивільним кодексами України. Тому до найвищого рівня нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами необхідно включати усі зазначені вище правові документи.

У Господарському та Цивільному кодексах визначено поняття та основні види зобов'язань. Тим часом, у цих кодексах містяться різні підходи до визначення складових зобов'язань, а також охарактеризовано їх лише як категорію права, що ускладнює їх визнання при здійсненні господарської діяльності підприємствами. На відміну від попередніх двох кодексів, у Податковому кодексі визначається лише складова частина заборгованості у вигляді грошових зобов'язань зі сплати податків до бюджету. Тому необхідно керуватися кодексами та спеціальними податковими законами, що створені для нормативно-правового регулювання заборгованості за податками і зборами з урахуванням їх видів, умов виникнення та погашення, відображення зобов'язань в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності, а також перевірки правомірності здійснених операцій при проведенні аудиторської перевірки на підприємстві.

Середній рівень законодавчої ієрархії становлять також Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та «Про аудиторську діяльність». Вони визначають основні методологічні засади бухгалтерського обліку та аудиту усіх господарських операцій вітчизняних підприємств. До цього рівня належать також нормативно-правові акти, що регулюють окремі види податків і зборів, умови їх нарахування та погашення, методики розрахунку їх баз оподаткування та порядку сплати, а також

відображення специфічних господарських операцій з оподаткування у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Зокрема, це Закон України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України», «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», «Про судовий збір» та ін.

Перелік законів з проблем оподаткування значно скоротився із прийняттям Податкового кодексу України 2 грудня 2010 р. Нині один нормативний документ регулює нарахування та сплату податків та зборів суб'єктами господарювання. Ним передбачено зменшення кількості податків та зборів, що сплачуються вітчизняними підприємствами. Це значно спростило процес відображення їх в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. В таких умовах доцільно виділяти в робочому Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій окремі субрахунки у розрізі видів податків та зборів для уніфікації обліку на українських підприємствах.

Проміжний рівень становлять Укази Президента України та нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України з питань регулювання обов'язкових платежів, що стягуються з підприємств України. До них належать такі нормально-правові документи: Декрет Кабінету Міністрів України «Про державне мито», Постанова Кабінету Міністрів України «Про справляння плати за митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів», Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» та ін. Незважаючи на те, що наведені вище нормативно-правові акти згруповані на одному рівні ієрархії, серед них також є певна підпорядкованість.

Так, Укази Президента України мають найбільший вплив на регулювання операцій з оподаткування діяльності переробних підприємств. Потім варто звертатись до Постанов Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України. Виокремлення цих документів в проміжний рівень пояснюється тим, що такі

нормативно-правові акти мають другорядне значення в проблемах бухгалтерського обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами та регулюють особливі господарські операції. Тому, в першу чергу, варто керуватися положеннями Податкового кодексу України, а за відсутності регулюючих статей у ньому, звертатись до положень нормативно-правових актів проміжного рівня законодавчої ієрархії.

До низового рівня належать Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти міністерств і відомств з питань методології обліку зобов'язань за податками і зборами. Зокрема, бухгалтерський облік заборгованості підприємств регулюється НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 17 «Податок на прибуток», ПБО «Податкові різниці». Разом з тим урядом України прийнято Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, яка передбачає покращення методики ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до вимог, визначених у нормативно-правових актах ЄС. Такі зміни стосуються відображення в обліку господарських операцій з оподаткування підприємств. Так, облік зобов'язань за податками і зборами у міжнародній практиці регулюється МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та МСБО 12 «Податки на прибуток», ПКТ-25 «Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів». Однак в частині обліку податку на прибуток за національними та міжнародними стандартами існує ряд відмінностей, зокрема, при визначенні постійних та тимчасових різниць, умов відображення податкових зобов'язань та відстрочених податкових зобов'язань, а також при розрахунку податку на прибуток.

До цього рівня нормативно-правової ієрархії також належать Міжнародні стандарти аудиту, положення яких визначають порядок проведення податкового аудиту, методику розрахунку аудиторських ризиків та тестування

господарських операцій з оподаткування. Проте досі не розроблено методичних рекомендацій щодо їхнього застосування, що ускладнює процеси їх адаптації до умов функціонування вітчизняних підприємств. Крім того, методика обліку зобов'язань підприємств за податками і зборами досить складна. Багато викривлень інформації спостерігається в процесі відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності податкових зобов'язань та відстрочених податкових зобов'язань. Не розроблено ефективного програмного забезпечення для проведення податкового аудиту, яке дозволило б здійснювати повторну обробку заборгованості за податками і зборами у системі обліку, вводити в облікову систему неадекватну інформацію щодо такої заборгованості, стежити, як комп'ютерна система відхиляє дані, та використовувати для вивчення податкової документації атрибутивну вибірку за якісною ознакою.

Подолання наслідків світової фінансової кризи, які нині спостерігаються в Україні, можливо, в першу чергу, шляхом перегляду існуючих концептуальних підходів до державного регулювання економіки та формування ефективної податкової політики з метою створення сприятливого конкурентного середовища для вітчизняних підприємств. Це стало можливо шляхом реформування податкової системи України. Реформування податкової системи передбачає зміни структури податкових надходжень до бюджету, розміру їхніх ставок, удосконалення порядку визначення баз оподаткування основних податків (зокрема, податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, екологічного податку та ін.), а також умов надання податкових пільг та застосування санкцій до суб'єктів господарювання.

Першим поштовхом до цього стало прийняття основного податкового нормативно-правового документу – Податкового кодексу України від 2 грудня

2010 р. № 2756-VI, яким передбачено зміну підходів до оподаткування підприємств та контролю за такими операціями. Зокрема, кардинально змінилася методика обліку податку на прибуток. Він розраховується шляхом застосування методу зіставлення доходів і витрат підприємства, визначеного європейським законодавством. Тому потребує перегляду ряд законодавчо-нормативних актів України щодо регулювання відображення операцій з оподаткування та розробці методичних рекомендацій з обліку та звітності податку на прибуток.

Такі зміни в нормативно-правовому регулюванні зобов'язань за податками і зборами зумовлюють перегляд та удосконалення існуючих інструкцій з їх бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Це стосується дотримання правила «першої події» при відображенні податку на додану вартість в обліку та удосконалення механізму його відшкодування, застосування методу зіставлення доходів і витрат при розрахунку податку на прибуток з метою уникнення подвійного оподаткування підприємств з іноземним капіталом, спрощення процесів нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, екологічного податку, відображення тимчасових та постійних різниць в обліку та звітності підприємств та ін.

Крім того, потребують удосконалення організація аудиту зобов'язань за податками і зборами, підходи до тестування систем їх обліку і звітності, виникає необхідність у розробці нових тестів системи внутрішнього контролю, а також підходів до визначення суттєвості при проведенні податкового аудиту. В цих умовах необхідно визначити основні концептуальні засади адаптації податкового законодавства України до нормативно-правової бази Європейського Союзу.

Адаптація передбачає узгодження українського податкового законодавства із основними положеннями європейських нормативно-правових актів. Проте

таке узгодження не має ставити за мету досягнення повної відповідності нормативно-правових документів різних країн. Як зазначають І.Б. Стефанюк і С.Ф. Голов, основні заходи щодо адаптації законодавств різних країн мають реалізовуватися під впливом політичних, соціально-економічних, фінансових та інших факторів [215, с. 16; 32, с. 3-7]. Тому важливо визначити концептуальні напрями такого законодавчого узгодження. Крім того, важливим кроком може стати внесення змін та пропозицій до європейського податкового та облікового законодавства з метою пошуку оптимальних умов для здійснення господарської діяльності підприємствами різних країн світу.

Перед визначенням концептуальних засад адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу варто визначити принципові засади, на основі яких ґрунтується бухгалтерський облік та аудит зобов'язань за податками і зборами. У Податковому кодексі України визначено перелік принципів, на яких формується податкове законодавство [156, ст. 4]. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» закладено основні принципи бухгалтерської науки, вимоги до організації обліку та звітності на вітчизняних підприємствах [172, ст. 4].

Проте в першому випадку – це суто юридичні вимоги до нормативно-правового забезпечення податкових відносин, а в другому – принципи розглядаються в контексті загальногосподарських вимог до здійснення бухгалтерського обліку в Україні. Особливості, притаманні обліку та звітності зобов'язань за податками і зборами, зумовлюють необхідність визначення принципових засад, на яких має базуватись система їх державного регулювання.

Вважаємо за доцільне визначити та обґрунтувати основні принципові засади державного регулювання обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами в Україні як складової частини облікової категорії – зобов'язань

підприємства та важливого елементу податкових взаємовідносин між економічними суб'єктами. До принципів нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами необхідно відносити такі: незалежність, відповідність, об'єктивність, послідовність, обов'язковість, обґрунтованість та мотивація (табл. 1.5).

*Таблиця 1.5*

**Принципи нормативно-правового регулювання обліку та аудиту  
зобов'язань за податками і зборами \***

Принцип	Тлумачення
Незалежність	Окремі суб'єкти господарювання, державні податкові та інші органи не можуть втручатися у формування нормативно-правових актів з проблем оподаткування, внесення до них змін та доповнень з метою отримання певних вигід в економічній діяльності
Відповідність	Податкове законодавство нижчих рівнів ієрархії повинно повністю узгоджуватися з нормативно-правовими актами вищих рівнів, а також створюватися на його основі
Послідовність	Точне дотримання ієрархії податкових законів при відображенні в обліку специфічних податкових операцій та виникненні суперечливих моментів
Об'єктивність	Нормативно-правова база з обліку розрахунків за податками і зборами повинна забезпечувати рівні права усім суб'єктам економічних відносин
Обов'язковість	Усі суб'єкти зобов'язань повинні дотримуватися норм чинного законодавства та інших нормативно-правових документів, визнаних обов'язковими для виконання на території України
Обґрунтованість	Визначення розміру податкових ставок, бази оподаткування, порядку нарахування, сплати податків та зборів мають ґрунтуватися на економічній доцільності
Мотивація	Нормативно-правова база з обліку зобов'язань за податками і зборами повинна не тільки забезпечувати правомірність здійснення господарських операцій, а й сприяти економічному зростанню та підвищенню конкурентоспроможності суб'єктів господарювання

\* Складено Мурованою Т.О.

Важливо детальніше розкрити вищевказані принципи. Принцип *незалежності* полягає в тому, що на створення в Україні нормативно-правових актів з проблем оподаткування, внесення до них змін та доповнень не повинні впливати інтереси окремих суб'єктів зобов'язань, а також державних податкових органів. Податкове законодавство має бути незалежним та прозорим, а також сприяти відображенню в обліку та звітності правдивої та зрозумілої інформації про господарську діяльність підприємства.

Законодавча база обліку зобов'язань за податками та зборами має формуватися також на основі принципу *відповідності*, згідно якого положення нормативно-правових актів нижчого рівня ієрархії повинні створюватися та повністю узгоджуватися із законодавством вищої ланки.

Схожим за своєю сутністю є принцип *послідовності*. Він полягає у точному дотриманні ієрархії законів з проблем оподаткування. Так, при відображенні в обліку зобов'язань за податками і зборами необхідно керуватися положеннями нормативно-правових актів у такій послідовності: Конституція України, міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, Податковий, Митний, Господарський та Цивільний кодекси України, Закони України, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України, національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти аудиту, інші законодавчі акти міністерств та відомств.

Не меш важливим є принцип *об'єктивності*, відповідно до якого усі суб'єкти господарювання мають рівні права та обов'язки. Принцип *обов'язковості* реалізується через забезпечення дотримання норм чинного законодавства України усіма суб'єктами розрахункових відносин. Стосовно принципу *обґрунтованості*, то він полягає у наступному: суб'єкти господарювання повинні забезпечуватися інформацією щодо економічної доцільності встановлення податкових ставок, баз оподаткування, порядку нарахування та сплати податків і зборів тощо.



Законодавство України повинно сприяти економічному зростанню та виходу українських підприємств на міжнародні ринки. Це забезпечується за допомогою принципу *мотивації*, в основі якого лежить не тільки поповнення державного та місцевого бюджетів за рахунок податкових надходжень, але і сприяння розвитку підприємництва. Водночас, при приведенні податкового законодавства України до міжнародних вимог необхідно зосередити увагу на концептуальних засадах формування законодавчої бази, що охоплюють всі сфери регулювання процесів оподаткування. Детальніше основні засади реформування законодавства України у частині бухгалтерського обліку та аудиту погашення заборгованості за податками і зборами наведено на рис. 1.9.

Найважливішим аспектом реформування податкового законодавства є встановлення суворого контролю за економічними відносинами між суб'єктами зобов'язань, збереження дотримання їхніх прав та забезпечення виконання ними своїх обов'язків. Крім того, необхідно перевіряти діяльність податкових та інших органів державної влади з метою забезпечення рівних умов усім учасникам зобов'язальних відносин.

Зі зміною підходів до нарахування та погашення заборгованості зазнає змін методика відображення їх появи та списання на рахунках обліку, а також у звітності. Особливу увагу тут необхідно звернути на те, що зміни в обліковій системі призводять до удосконалення підходів до визначення суттєвості в податковому аудиті та вибору ознак формування атрибутивної вибірки.

Ще одним з напрямів реформування нормативно-правового забезпечення є скорочення кількості податків і зборів, які сплачуються підприємствами, що сприятиме спрощенню облікового процесу на вітчизняних підприємствах. Такий захід дозволить зменшити рівень податкового навантаження та покращити організацію обліку та аудиту. Крім того, виникає потреба у зменшенні податкових ставок щодо основних видів податків та зборів до рівня оподаткування європейських країн. Детальну інформацію про підходи до оподаткування у країнах світу наведено у додатках Е та Ж.

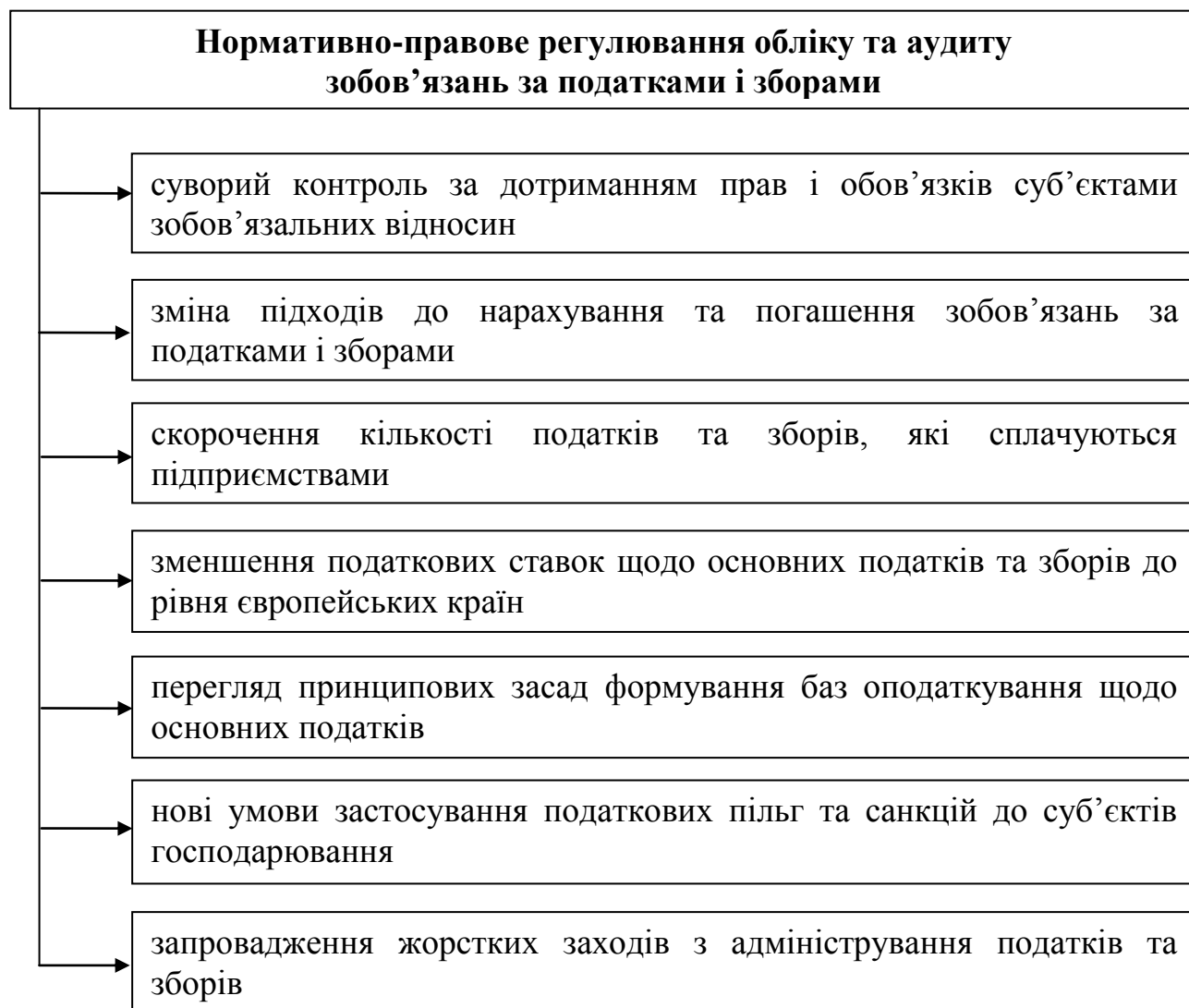


Рис. 1.9. Концептуальні засади реформування законодавства України з обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами переробних підприємств відповідно до вимог ЄС \*.

\* Розроблено Мурованою Т.О.

З метою реформування податкової системи України було прийнято Податковий кодекс України, яким передбачалося зменшення податкових ставок основних двох податків – податку на прибуток та податку на додану вартість. У 2011 р. податок на прибуток мав зменшитися з 25 % до 23 %. У 2012, 2013 та 2014рр. були заплановані такі ставки податку: 21 %, 19 % та 16 % відповідно. Ставка податку на додану вартість до кінця 2013 р. мала залишатися на рівні 20

%, а з 1 січня 2014 р. зменшитися до 17 %. Крім того, запроваджено прогресивну шкалу оподаткування податком на доходи фізичних осіб заробітної плати, винагород та інших виплат, пов'язаних із трудовими відносинами працівників. Ставка 15 % застосовується щодо доходу, що не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, 17 % – щодо доходу, що перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати.

Погіршення економічної ситуації у 2014 р. зумовило прийняття Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні», відповідно до якого переглянуто підходи до нарахування зобов'язань за податками і зборами. У 2014 р. ставка податку на прибуток підприємств становила 18 %, ставка податку на додану вартість залишилася на рівні 20 %. Відповідних змін зазнала методика розрахунку податку на доходи фізичних осіб в частині оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та інвестиційного прибутку. За ставкою 15 % оподатковується дохід, який не перевищує 204 прожиткових мінімуми на одну працездатну особу. Якщо дохід перевищує 204 прожиткових мінімуми, але не перевищує 396 прожиткових мінімумів, тоді ставка податку на доходи фізичних осіб визначається на рівні 20 %. Ставка 25 % застосовується щодо доходів, які перевищують 396 прожиткових мінімумів. «Антикризовим» законом запроваджено податок та нерухомість та оподаткування пенсійних виплат, що перевищують 10 тис. грн. на місяць, передбачено застосування податку додану вартість у розмірі 7 % щодо лікарських препаратів, збільшено розміри акцизного податку на алкогольні та тютюнові вироби. Крім того, з 2014 р. здійснюється нарахування збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні операцій з купівлі іноземної валюти.

Нові умови застосування податкових пільг та санкцій зумовлюють необхідність чіткого дотримання законодавства з оподаткування підприємств та

відображення в обліку відповідно до визначених у ньому правил. Такі зміни свідчать про необхідність включення цього об'єкту аудиту до програми аудиторської перевірки та тестів контролю зобов'язань за податками і зборами.

Адаптація українських нормативно-правових актів до законодавства Європейського Союзу передбачає запровадження жорстких заходів з адміністрування податків і зборів. Передбачається посилення контролю за правомірністю застосування режимів оподаткування, використання податкових пільг, дослідження типових схем ухилення від сплати податків та зборів і застосування до правопорушників штрафних санкцій. Це сприятиме підвищенню прозорості та якості фінансової звітності вітчизняних підприємств і сприятиме залученню додаткових інвестицій в Україну.

Отже, результати проведеного нами системного аналізу законодавчої бази та юридичної літератури з проблем оподаткування підприємств, нормативно-правового забезпечення їх обліку та аудиту свідчать про їхню недосконалість. Положення нормативно-правових актів не тільки не узгоджені, але і суперечать між собою. З цією метою було запропоновано дотримуватись чіткої ієрархії у податковому законодавстві та сформовано законодавче забезпечення кожного її рівня. Крім того, в умовах прийняття Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, питання оподаткування підприємств потребують перегляду, удосконалення шляхом створення нових законодавчих актів, а також внесенням змін та доповнень до існуючої нормативно-правової бази, зокрема, Податкового кодексу України та інших податкових документів. Такі зміни, насамперед, стосуються державного регулювання основних видів податків і зборів та відображення їх в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Це значно спростить існуючу систему обліку, забезпечить його прозорість та об'єктивність для потреб аналізу й аудиту.

\*\*\*\*\*

Проведене у першому розділі дослідження дозволяє зробити такі основні висновки.

Проблеми обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами на підприємствах переробної промисловості є актуальними, проте не повністю вирішені. Тому виникає необхідність в удосконаленні концептуальних засад та розробці практичних рекомендацій щодо відображення процесів їхнього визнання та погашення в бухгалтерському обліку, податковій та фінансовій звітності.

Під зобов'язаннями за податками і зборами як обліково-економічною категорією слід розуміти систему виробничо-господарських та організаційно-управлінських відносин між економічними суб'єктами, в яких одна сторона – суб'єкт господарювання повинна вчинити господарську дію на користь іншої сторони через систему розрахунків або утриматися від такої дії, а інша сторона – державний податковий орган має право вимагати від боржника погашення його заборгованості. Це визначення варто доповнити такими характерними рисами зобов'язань за податками і зборами, як: системність, динамічність, платність, строковість і доцільність. Таке тлумачення податкової заборгованості є доцільним, оскільки дозволяє характеризувати її як складову зобов'язань підприємств та через призму економічних відносин, що виникають внаслідок взаємодії підприємств із податковими органами щодо сплати податків та зборів до Державного бюджету України.

Поки що не існує єдиних підходів стосовно класифікації заборгованості за податками і зборами у законодавстві, а також серед економістів-теоретиків і практиків. Нами узагальнено існуючі погляди та уточнено окремі класифікаційні ознаки щодо поділу податкових зобов'язань і пропонується здійснювати її за такими ознаками: строк погашення, факт погашення, призначення платежу, форма стягнення, процедура погашення, економічна

сутність, місце виникнення, факт визнання, ставка оподаткування, суб'єкти та об'єкти зобов'язань. Запропонована класифікація заборгованості за податками і зборами дозволить покращити податкове планування, забезпечувати потреби аналітичного обліку та оподаткування, визначати резерви зменшення боргів, попереджати появу штрафних санкцій та підвищити ефективність управління господарською діяльністю підприємств різних видів економічної діяльності, зокрема, переробної промисловості.

В сучасних умовах відбувається реформування податкової системи відповідно до вимог європейського законодавства та змінюються підходи до методичного забезпечення обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами. В цьому зв'язку потребують вирішення групи проблем юридичного, методичного та організаційно-практичного характеру. З цією метою було сформовано ієрархічну структуру законодавчого регулювання розрахунків з бюджетом. Крім того, обґрунтовані та доповнені основоположні принципи, на яких має базуватись податкове законодавство, а також запропоновані концептуальні підходи до адаптації податкових нормативно-правових актів України відповідно до вимог законодавства Європейського Союзу.

Запропоновані нами заходи дозволять збагатити наукові розробки з проблем оподаткування, забезпечать застосування системного підходу при проведенні наукових досліджень, а також сприятимуть покращенню обліку, аналізу та аудиту заборгованості за податками і зборами на вітчизняних підприємствах.

---

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ

#### **2.1. Методика обліку та звітності зобов'язань за податками і зборами в контексті Податкового кодексу України**

В сучасних складних економічних умовах в Україні особливо важливе значення відводиться фінансовій податковій політиці як на рівні держави, так і окремих підприємств. На 1 січня 2013 р. в Україні функціонувало 1 600,1 тис. суб'єктів господарювання, з них – 364,9 тис. (22,8 %) підприємств та 1 235,2 тис. (77,2 %) фізичних осіб-підприємців. [168]. За останні роки простежується тенденція до зростання частки рентабельних підприємств, але окремі види діяльності, зокрема переробна промисловість, не мають таких оптимістичних перспектив. На початок 2013 р. показник рентабельності підприємств переробної промисловості України склав лише 1,8 % та зменшився на 1,1 % порівняно із попереднім періодом. Найгірший показник рентабельності у переробній промисловості спостерігається у хімічних та нафтохімічних підприємств – -8,0 % (табл. 2.1). Це свідчить про їх низьку платоспроможність, внаслідок чого має місце несвоєчасна сплата податків і зборів та виникнення заборгованості перед державними податковими органами та підприємствами-контрагентами. Існуючу ситуацію ускладнила світова економічна криза, внаслідок якої фінансовий стан навіть економічно сильних підприємств погіршився.

Крім того, неузгодженість положень законів та інших нормативно-правових актів призводить до значних викривлень інформації щодо сплати податків та зборів у звітності. З метою уникнення помилок та фальсифікацій Державною фіскальною службою України видаються роз'яснювальні листи з проблем оподаткування.

**Рентабельність промислових підприємств України у 2012-2013 рр.,  
на початок року, % \***

Промисловість	2012	2013	Абсолютний приріст
Добувна	17,3	14,7	-2,6
Переробна, у тому числі:	2,9	1,8	-1,1
- харчова	4,2	6,4	2,2
- легка	3,8	3,0	-0,8
- деревообробна	4,4	5,1	0,7
- целюлозно-паперове виробництво	-1,3	-5,2	-3,9
- хімічна та нафтохімічна	0,2	-8,0	-8,2
- фармацевтична	13,2	14,0	0,8
- виробництво гумових і пластмасових виробів	3,1	2,5	-0,6
- металургійне виробництво	0,1	-4,2	-4,3
- машинобудування	9,3	9,9	0,6
- виробництво меблів	3,7	3,2	-0,5
Виробництво електроенергії та газу	4,5	3,3	-1,2
Водопостачання, поводження з відходами	-6,7	-1,5	5,2

Розраховано Мурованою Т.О. за даними Державної служби статистики України [169, с. 62].

Однак існування більше тисячі таких листів, що часто не тільки не узгоджені, але й суперечать один одному та нормам нормативно-правових актів, ускладнює розуміння методики розрахунку та відображення окремих податків та зборів в обліковій системі. Тому виникає необхідність у дослідженні методико-організаційних засад бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом.

Проблемам бухгалтерського обліку операцій з оподаткування підприємств присвячені дослідження таких вітчизняних науковців: С.Ф. Голов, Н.О. Гура, О.М. Кисельова, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, Л.Г. Ловінська, Є.В. Мних, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, П.Я. Хомин, В.Г. Швець та ін. [31, 40, 70, 81, 84, 94, 134, 152, 196, 211, 228, 238]. Серед багатьох іноземних



фахівців облікового профілю варто відмітити Д.Л. Волкова, Р.Г. Каспіну, Ю.А. Мізіковського, Н.М. Парасоцьку, С.Н. Поленову та ін. [29, 68, 124, 150, 161]. Завдяки їхнім дослідженням сформульовані та обґрунтовані теоретико-методологічні та організаційно-практичні основи бухгалтерського обліку операцій з нарахування та сплати податків та зборів, а також їх відображення у фінансовій звітності.

Так, Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов та М.А. Цигельник визначили концептуальні підходи до обліку зобов'язань підприємств [23, с. 90-128; 210; 232]. Методиці та організації обліку розрахунків з бюджетом присвятили свої праці Ф.Ф. Бутинець, О.І. Коблянська, В.В. Сопко та Н.М. Ткаченко [23, с. 161-164; 72; 211; 218]. Багато вчених займалися узгодженням податкового та фінансового обліку, серед них Н.О. Гура, П.Я. Хомин та Г. Ямборко [40, 228, 249]. Ю.А. Мізіковський та Н.Н. Парасоцька визначили принципи обліку податків та інших обов'язкових платежів відповідно до міжнародних стандартів [124, 150]. Крім того, багато робіт присвячено обліку та звітності окремих видів податків та зборів. Зокрема, актуальним проблемам обліку податку на прибуток присвячені праці О.М. Кисельової [70], податку на доходи фізичних осіб – А.А. Ялбулганова [248]. Є.В. Мних займався удосконаленням податкової та фінансової звітності [134].

Зазначені вчені-теоретики та практики облікового профілю зробили значний внесок у розвиток бухгалтерської науки в цілому, у тому числі і обліку розрахунків з бюджетом. Разом з тим, залишається ще багато проблем методичного та організаційного характеру, які потребують негайного вирішення. Із прийняттям Податкового кодексу України від 2.12.2010 р. № 2756-VI змінилися принципи відображення та розрахунку основних податків, які сплачуються суб'єктами господарювання, зокрема, підприємствами молокопереробної промисловості. Запровадження кодексу сприяло перегляду методики обліку податку на прибуток та гармонізації податкового та фінансового обліку на вітчизняних підприємствах. Проте

залишилась невідповідність визнання деяких видів доходів та витрат відповідно до податкового законодавства та облікових стандартів. Тому виникає потреба у побудові оптимальної системи бухгалтерського обліку зобов'язань за податками і зборами, яка б дозволила відображати податкові доходи та витрати у бухгалтерському обліку і, в той же час, була ефективною з точки зору простоти та зрозумілості облікових підходів.

Крім того, чинним законодавством передбачено застосування різних ставок податку на доходи фізичних осіб залежно від обсягу сукупного доходу. Існуюча ситуація ускладнюється диференційованими ставками єдиного соціального внеску, що застосовуються до заробітної плати працівників. У цьому зв'язку виникають проблеми із визначенням бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску на підприємствах молокопереробної промисловості. Особливості оподаткування переробних підприємств зумовили потребу в удосконаленні бухгалтерського обліку із врахуванням галузевих особливостей. Тому ці та інші питання потребують подальшого вивчення та удосконалення.

Отже, враховуючи важливість операцій з оподаткування в господарській діяльності переробних підприємств, потребують удосконалення окремі методологічні аспекти обліку та звітності заборгованості за податками і зборами. Зокрема, необхідно удосконалити методику обліку розрахунків з бюджетом із врахуванням особливостей виду економічної діяльності. Для цього доцільно проаналізувати методичне забезпечення бухгалтерського обліку, податкової та фінансової звітності зобов'язань за податками і зборами, розглянути проблемні питання обліку окремих видів податків та зборів, а також запропонувати шляхи їх вирішення в контексті реформування податкової та облікової систем до міжнародних вимог.

Концептуальні засади обліку зобов'язань молокопереробних підприємств визначені у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, зокрема, це П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 17 «Податок на прибуток»,

ПБО «Податкові різниці», а також національний стандарт, що регулює процес відображення податкових зобов'язань у фінансовій звітності, –НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Для обліку окремих податків та зборів, крім податку на прибуток, окремих облікових стандартів не призначено, що пояснюється схожими методичними підходами до нарахування та сплати обов'язкових платежів до бюджету.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає принципові підходи до визнання та погашення зобов'язань за податками і зборами, а також оцінки різних її видів в обліку та звітності. Стандартом передбачено два види оцінки зобов'язань – сума погашення та теперішня вартість, які варто застосовувати залежно від виду заборгованості. До поточних зобов'язань за податками і зборами застосовується оцінка за сумою погашення, тобто недисконтованою сумою грошових коштів, яка має бути сплачена у момент погашення зобов'язання. На відміну від поточних зобов'язань, при оцінці довгострокової заборгованості необхідно враховувати їх теперішню вартість, тобто дисконтовану суму грошових коштів, що використовується для погашення наявних у підприємства зобов'язань.

Важливою вимогою стандарту є застосування такої оцінки тільки до процентних довгострокових зобов'язань. Проте у стандарті не визначено, який вид оцінки має застосовувати підприємство щодо усіх інших довгострокових зобов'язань, у тому числі і відстрочених податкових зобов'язань. Тому пропонуємо доповнити п.11 П(С)БО 11 у частині оцінки усієї іншої заборгованості та викласти у такій редакції: «Довгострокові зобов'язання, на які не нараховуються відсотки, відображаються в балансі за сумою погашення». Таке визначення важливе для правильного відображення відстрочених податкових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності, оскільки відповідає обліково-економічній сутності заборгованості перед бюджетом та забезпечує дотримання принципу превалювання сутності над формою.

Бухгалтерський облік податку на прибуток регулюється П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Виокремлення окремого стандарту бухгалтерського обліку обумовлено тим, що принципи нарахування та оцінки такого податку значно відрізняються від методик обліку інших видів податкових зобов'язань. У стандарті розглядаються вимоги до визнання та оцінки таких специфічних об'єктів, як відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання. Вони розраховуються із врахуванням діючих ставок оподаткування. Проте в умовах зростання інфляції такий підхід є недоречним, оскільки призводить до зменшення суми податкового зобов'язання у часі. В міжнародній практиці застосовується підхід, який визначає необхідність коригування показників фінансової звітності з врахуванням рівня інфляції. Такий підхід є доречним, оскільки дозволяє здійснити достовірну оцінку довгострокових зобов'язань за податками і зборами на визначену дату. Його варто здійснювати відносно довгострокових податкових зобов'язань, оскільки існування інфляції в країні призводить до значного заниження їх оцінки.

Отже, оцінювання відстрочених податкових зобов'язань варто здійснювати за допомогою коригування із застосуванням загального індексу цін. При здійсненні індексування інших статей фінансової звітності виникають податкові різниці, що призводять до появи відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань у підприємств. Важливо здійснювати такий перерахунок щодо відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, особливо щодо таких, що можуть виникати в одному звітному періоді, а погашатися – впродовж наступних періодів.

Для спрощення облікового процесу на вітчизняних підприємствах пропонуємо враховувати рівень інфляції лише щодо довгострокової податкової заборгованості. Оцінку поточних зобов'язань за податками і зборами варто здійснювати за сумою погашення. Це пояснюється тим, що зобов'язання підприємств за податками і зборами мають динамічний характер. Сучасні умови господарювання вимагають своєчасної сплати нарахованих податків та

зборів до державного та місцевого бюджетів України. Крім того, існування штрафних санкцій та пені, передбачених податковим законодавством, значно пришвидшують цей процес. В такому випадку коригування із врахуванням загального індексу цін матиме несуттєвий вплив на зобов'язання за податками і зборами та ускладнить організацію обліку на вітчизняних підприємствах. Тому пропонуємо зважувати на загальний індекс цін лише відстрочені податкові зобов'язання.

Крім того, при оцінці зобов'язань за податками і зборами варто враховувати наявні у підприємств штрафні та пені. До суми податкової заборгованості варто включати лише ту суму штрафів та пені, що виникла у підприємства внаслідок невиконання зобов'язань перед державними податковими органами. Ця сума включається до заборгованості, яка має бути погашена у звітному періоді, та перераховується одним платежем у сумі сукупних зобов'язань за податками і зборами. Витрати, понесені внаслідок застосування до підприємства штрафних санкцій та пені, необхідно відображати у складі інших операційних витрат, оскільки зобов'язання за податками і зборами визнаються в результаті здійснення основної діяльності вітчизняними підприємствами.

При відображенні в бухгалтерському обліку окремих видів податків та зборів варто керуватися нормами податкового законодавства та спеціальними методичними документами, які детально проаналізовано в параграфі 1.3. Недоліком існуючого нормативно-правового та методичного забезпечення є відсутність єдиного комплексного підходу до розрахунку податкових зобов'язань підприємств. Порядок розрахунку податкових зобов'язань наводиться щодо кожного окремого податку або збору. Дослідивши зазначені вимоги облікових стандартів та провівши порівняльний аналіз підходів до розрахунку окремих видів податків та зборів, визначених у нормативно-правових актах з проблем оподаткування, нами було розроблено узагальнений підхід до розрахунку податкових зобов'язань. Сума зобов'язань за податками і

зборами, яка підлягає сплаті до державного бюджету, має розраховуватися наступним чином:

$$Z_{ПЗ} = (B_{ОП} - B_{НП}) * C_{ПЗ} - ПП, \quad (2.1)$$

де  $Z_{ПЗ}$  – сума нарахованих зобов'язань за податками і зборами,

$B_{ОП}$  – база, що підлягає оподаткуванню у звітному періоду,

$B_{НП}$  – база, що не оподатковується у звітному періоді,

$C_{ПЗ}$  – ставка податку або збору відповідно до податкового законодавства,

$ПП$  – податкові пільги, які підприємство може застосовувати відповідно до специфіки своєї організації та діяльності.

Виникає потреба у детальному дослідженні складових елементів розрахунку суми податків та зборів, які впливають на нарахування податкових зобов'язань. Перш за все, необхідно визначити базу оподаткування щодо кожного виду податку. Узагальнення положень нормативно-правових актів з проблем оподаткування дозволило систематизувати інформацію у розрізі окремих видів податків та зборів, що сплачуються молокопереробними підприємствами (табл. 2.2.).

Необхідність дослідження об'єктів оподаткування щодо окремих видів податкових зобов'язань викликана наявністю великої кількості помилок та зловживань при здійсненні податкових розрахунків на вітчизняних підприємствах. З метою вирішення існуючих проблем було посилено контроль державних податкових органів за сплатою податків і зборів, а також збільшилися розміри штрафних санкцій у разі невиконання зобов'язань перед бюджетом або несвоєчасного подання податкової звітності. У ст. 120 Податкового кодексу України визначено адміністративну відповідальність платників податків за неподання такої звітності, яка застосовується у вигляді та нарахування штрафних санкцій у розмірі 170 грн. [156, ст. 120].

Таблиця 2.2

**Податки та збори, що сплачуються молокопереробними  
підприємствами України \***

№ з/п	Вид податку / збору	Об'єкт оподаткування	Ставка податку/збору
1.	Податок на прибуток	Прибуток підприємства	18 %
2.	Податок на додану вартість	Постачання товарів, послуг	0 % застосовується щодо операцій з вивезення товарів за межі митної території України, інші виключення; 7 % застосовується щодо операцій з постачання лікарських засобів; 20 % застосовується щодо усіх інших операцій
3.	Податок на доходи фізичних осіб	Заробітна плата, винагороди та інші виплати, пов'язані із трудовими відносинами	15 % застосовується щодо доходу, що не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати; 17 % застосовується щодо частини доходу, що перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати
		Дивіденди, проценти	5 % застосовується щодо дивідендів, процентів на поточному або депозитному банківському рахунку
	Військовий збір	Заробітна плата, винагороди та інші виплати, пов'язані із трудовими відносинами	1,5 % (встановлюється до 1 січня 2015 р.)
4.	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	Придбаний транспортний засіб	Залежно від групи транспортних засобів (від 3,82 до 76,35 грн. за 100 см <sup>3</sup> об'єму циліндрів двигуна)
5.	Екологічний податок	Обсяги вивільнених забруднюючих речовин	Залежно від виду вивільнених забруднюючих речовин (від 0,31 до 1977992,51 грн. за 1 т)

\* Узагальнено Мурованою Т.О. на основі положень Податкового кодексу України [156].

При повторному порушенні вимог податкового законодавства щодо подання податкових декларацій сума штрафу становить 1020 грн. за кожне виявлене правопорушення [156, ст. 120]. Зазначені вище контрольні заходи можуть значно погіршити фінансове становище підприємства та його імідж серед ділових партнерів. Тому обліковому персоналу необхідно досить ретельно здійснювати розрахунок зобов'язань за податками і зборами, контролювати своєчасність подання податкових декларацій, розрахунків до державного бюджету шляхом застосування податкових календарів та дотримання суворої податкової дисципліни.

До розрахованої бази оподаткування застосовується ставка податку або збору, визначена відповідно до нормативно-правового акту, який регулює його нарахування та сплату. Тому в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності варто керуватися зазначеними вище комплексним підходом до визнання та погашення податкових зобов'язань, визначення бази оподаткування та розрахунку суми податку або збору, який підлягає сплаті до бюджету. Крім того, при здійсненні операцій з оподаткування необхідно враховувати вимоги спеціальних податкових законів щодо визначення неоподатковуваної бази та податкових пільг, які підприємство може застосовувати відповідно до виду економічної діяльності та форми господарювання.

Основні види податків, які нині сплачуються вітчизняними підприємствами незалежно від виду та обсягу господарської діяльності – це податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та податок на додану вартість (ПДВ). Вони займають найбільшу питому вагу в структурі розрахунків із бюджетом. Незважаючи на існування законодавчої літератури, наукових розробок з проблем оподаткування та пріоритетність розрахунків за такими податками у господарській діяльності вітчизняних підприємств, велика кількість помилок та значні ускладнення виникають при їх нарахуванні та сплаті до державного бюджету. Процес відображення податку на доходи



фізичних осіб значно ускладнився із введенням вимог щодо застосування диференційованих ставок податку.

Порівняння національного та міжнародного підходів до визначення основних видів податків – податку на прибуток, податку на додану вартість та податку з доходів фізичних осіб (додаток Ж), дозволило зробити висновок про те, що в Україні існують доволі жорсткі умови для здійснення господарської діяльності. Це спричинено складним податковим законодавством та високими ставками податків та зборів. Найсприятливіші умови для ведення бізнесу у США, Канаді та Азіатських країнах. З метою покращення економічної ситуації в країні та зменшення податкового навантаження на вітчизняні підприємства у першій редакції Податкового кодексу України передбачалося поступове зменшення ставок податку на прибуток (з 25 до 16 % до 2014 р.) та податку на додану вартість (з 20 до 17 % до 2014 р.). Проте із прийняттям Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення умов для економічного зростання в Україні» і ці положення були виключені, а податкове навантаження на підприємства залишилося на тому ж рівні. Подібно до європейських країн із прийняттям Податкового кодексу у 2010 р. запроваджено диференційований підхід до застосування ставки податку на доходи фізичних осіб в залежності від сукупного доходу фізичних осіб. Проте донині існує багато незгодженостей щодо порядку його застосування та відображення такого податку в обліку та звітності.

Відповідно до податкового законодавства до суми оподаткованого доходу необхідно застосовувати ставки податку на доходи фізичних осіб у розмірі 15 % та 17 %. Методика розрахунку податку та виплаченої заробітної плати ускладнюється вимогою застосування єдиного соціального внеску лише щодо доходу, який не перевищує п'ятнадцятикратний розмір мінімальної заробітної плати (на 1 січня 2014 р. – 18270 грн.). Внаслідок цього ускладнюється процес розрахунку виплаченої заробітної плати, оскільки уточненої методики розрахунку досі немає. З метою покращення обліку

розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб пропонуємо суму нарахованої плати розділити на три складові частини:

- 1) дохід працівника, що підлягає оподаткуванню ПДФО за ставкою 15 % та з якого вираховується єдиний соціальний внесок у розмірі 3,6 %;
- 2) дохід працівника, що підлягає оподаткуванню ПДФО за ставкою 17 % та з якого вираховується єдиний соціальний внесок у розмірі 3,6 %
- 3) дохід працівника, що підлягає оподаткуванню ПДФО за ставкою 15 % та з якого не вираховується єдиний соціальний внесок.

В основу такого поділу покладено такі критерії, що визначені Податковим кодексом України та Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»: десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, який є граничною межею для застосування ставок оподаткування 15 % та 17 % податком на доходи фізичних осіб, та п'ятнадцятикратний розмір мінімальної заробітної плати, щодо якого застосовується єдиний соціальний внесок за ставкою 3,6 %. Враховуючи вимоги податкового законодавства та визначений Законом України «Про державний бюджет на 2014 р.» розмір мінімальної заробітної плати (на 1 січня 2014 р. він склав 1218 грн.), доцільно здійснювати поділ оподатковуваного доходу працівника на три частини: до 12180 грн., 12180-18270 грн., більше 18270 грн. Алгоритм нарахування податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску на основі матеріалів підприємства «Галактон», м. Київ подано у табл. 2.3. Запропонована методика дозволить спростити розрахунок загального оподатковуваного доходу працівників молокопереробних підприємств та забезпечить своєчасність перерахунку податку на доходи фізичних осіб до бюджету.

Не менш важливою є дискусія про те, які документи включати до звітності підприємств щодо зобов'язань за податками і зборами. В обліковій науці сформована парадигма про існування таких видів звітності: статистична, фінансова та податкова.

Таблиця 2.3

**Методика розрахунку податку на доходи фізичних осіб на прикладі  
ВАТ «Галактон» \***

Показник	Оподатковуваний дохід працівника		
	до 12180,0 грн.	12180,0- 18270,0 грн.	більше 18270,0 грн.
Заробітна плата працівника, грн.	19250 грн.		
	12180,0	$18270,0 - 12180,0 =$ 6090,0	$19250,0 - 12180,0 -$ $6090,0 = 980,0$
Єдиний соціальний внесок (3,6 %), грн.	$12180,0 * 0,036 =$ 438,5	$6090,0 * 0,036 =$ 219,2	-
База оподаткування податком на доходи фізичних осіб, грн.	$12180,0 - 438,48 =$ 11741,5	$6090,0 - 219,2 =$ 5870,8	980,0
Податок на доходи фізичних осіб, грн.	$11741,52 * 0,15 =$ 1761,2	$5870,8 * 0,17 =$ 998,0	$980,0 * 0,17 =$ 166,6
Разом податку на доходи фізичних осіб	$1761,2 + 998,0 + 166,6 = 2925,8$		

\* Розроблено і розраховано Мурованою Т.О. за матеріалами ВАТ «Галактон», м. Київ

Такої класифікації притримуються автори [12, с. 403; 23, с. 428; 81, с. 334; 95, с. 33], в її основу покладено економічний зміст показників звітності. Тому він є найбільш ефективним з точки зору економічної доцільності та податкового планування. Це не єдиний підхід до поділу звітності, існують й інші види групування в залежності від таких класифікаційних ознак: за джерелами даних, за місцем використання, за термінами подання тощо.

На нашу думку, необхідно також виділити і форми звітності залежно від контролюючих органів, до яких вона подається: Державна служба статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна фіскальна служба України, Антимонопольний комітет тощо. Необхідність подання звітності до різних органів державної влади обумовлена формою організації підприємства, видом економічної діяльності та особливостями

господарських операцій. В будь-якому випадку, фінансова та статистична звітність здається до органів державної статистики, а податкова – до державних податкових органів, тому перші два її види можна об'єднати в одну групу. Проте при здійсненні класифікації варто ретельно визначати мету, для якої відбувається такий поділ. Так, наприклад, для потреб бухгалтерського обліку об'єднувати ці два види звітності недоречно. Їх можна розглядати у контексті однієї групи для потреб податкового менеджменту, оскільки за таких умов аналізуються окремі її показники, причому частіше саме показники фінансової та статистичної звітності, а також при податковому плануванні та складанні податкового календарю такий поділ є доречним.

Заборгованість молокопереробних підприємств за податками і зборами відображається у двох видах форм звітності – фінансова та податкова (рис. 2.1). У статистичній звітності взагалі відсутня інформація щодо розрахунків з бюджетом підприємств молокопереробної промисловості. На відміну від статистичної, податкова та фінансова звітність містять повну та вичерпну інформацію щодо стану зобов'язань за податками і зборами в цілому та окремих її видів зокрема. Відсутність детальної інформації щодо такої заборгованості у статистичній звітності зумовлена сучасними тенденціями до спрощення організації обліку та звітності на вітчизняних підприємствах. Це можливо шляхом скорочення схожих за своєю обліково-економічною сутністю показників різних форм звітності підприємств.

В результаті комплексного аналізу нормативно-правових актів та узагальнення практики складання звітності на вітчизняних підприємствах, було сформовано перелік форм фінансової та податкової звітності стосовно зобов'язань за податками і зборами у розрізі їх видів (додаток Л). Існує певна невизначеність при формуванні складу податкової звітності щодо зобов'язань за податками і зборами. Багато вчених наводять її визначення лише в контексті податкових декларацій [11, 20, 23, 45, 95, 237].

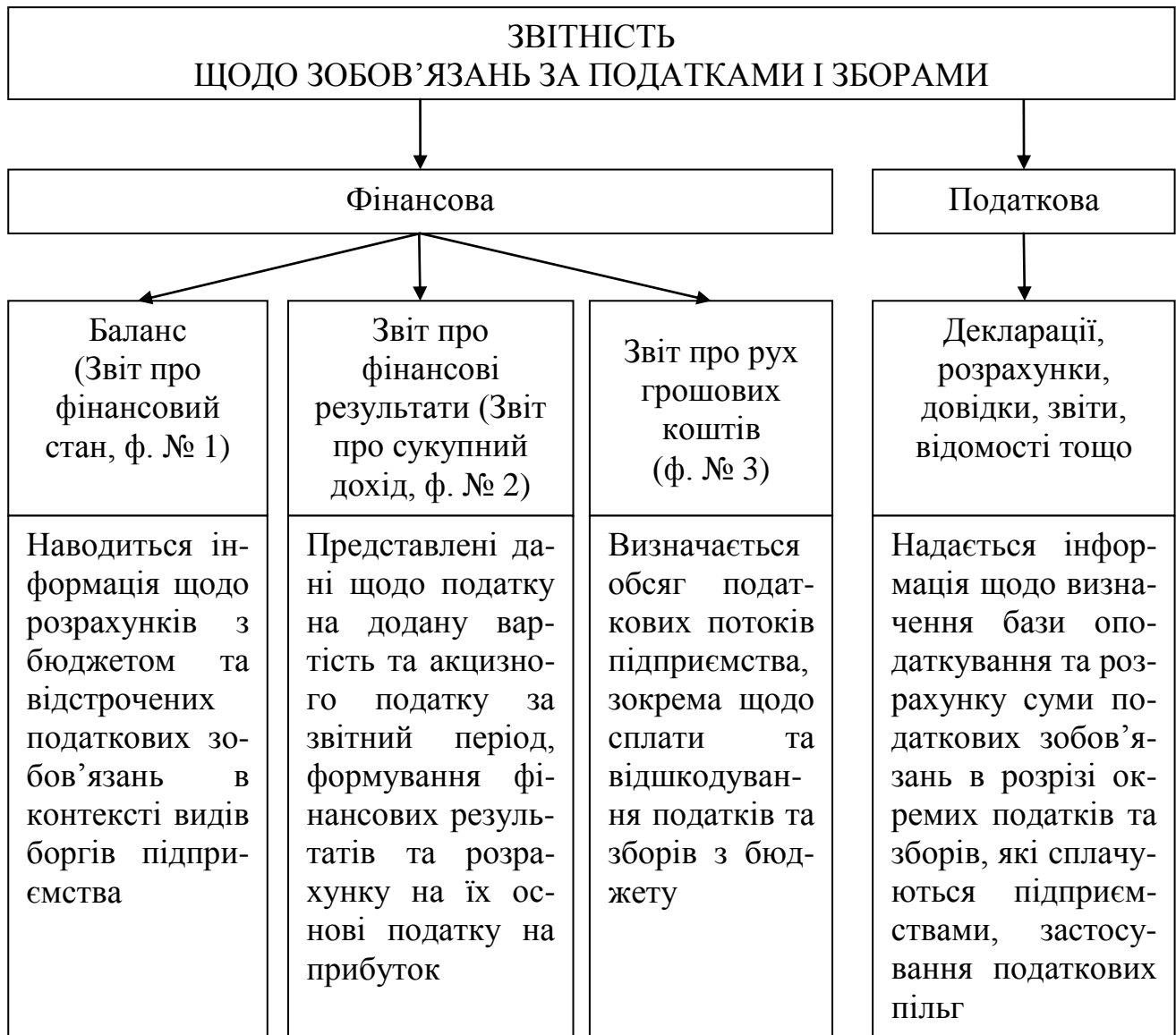


Рис. 2.1. Види звітності щодо зобов'язань за податками і зборами \*.

\* Складено Мурованою Т.О.

Таке визначення є спрощеним та не відображає сутності та повного складу податкової звітності підприємств, оскільки до податкової звітності відносяться також розрахунки та інші супроводжуючі документи (довідки, звіти тощо).

Виникнення помилкової позиції щодо формування податкової звітності спричинене тим, що у Податковому кодексі України наводиться лише трактування податкової декларації (розрахунку), яка визначається як «документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки,

встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь податків – фізичних осіб, суми отриманого та/або сплаченого податку» [156, ст. 46]. Проте відсутня характеристика інших форм податкових звітів, що складаються вітчизняними підприємствами.

Негативною рисою також є відсутність у Податковому кодексі України визначення терміну «податкова звітність». Відсутнє таке тлумачення і в інших нормативно-правових актах з проблем оподаткування, що є неприпустимим. Тому пропонуємо внести доповнення до Податкового кодексу України у частині визначення основних понять (ст. 14) у такій редакції: *податкова звітність – це вид звітності підприємств щодо стану розрахунків за податками і зборами, на підставі якої здійснюється нарахування та сплата окремих видів податків та зборів до бюджету. До складу податкової звітності відносяться: податкові декларації, розрахунки, довідки та інші документи, визначені обов'язковими для складання та подання суб'єктами господарювання – платниками податків.*

До основних форм звітності, які подаються молокопереробними підприємствами до державних податкових органів належать податкові декларації з податку на прибуток підприємства, з ПДВ, екологічного податку, розрахунок суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу та ін. Інформація про нарахування та сплату ПДВ до бюджету наводиться у податковій декларації з податку на додану вартість, яка містить інформацію щодо стану податкових розрахунків, суми нарахованого та сплаченого податку до бюджету. Важливе значення при цьому відводиться правильному формуванню податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ. Податкові зобов'язання представляють собою суму нарахованих податків, які необхідно сплатити до бюджету у звітному періоді. Сутність податкового кредиту полягає у можливості платника податку зменшити суму податкових зобов'язань у

результаті здійснених господарських операцій. Враховуючи важливість податкових розрахунків з ПДВ молокопереробних підприємств, особлива увага має відводитися саме формуванню податкового кредиту та податкових зобов'язань.

Метою формування податкової декларації з ПДВ є не тільки подання достовірної та об'єктивної інформації щодо нарахованого та сплаченого податку, але і відшкодування частини коштів у вигляді податкового кредиту. Проте затверджена форма податкової декларації з податку на додану вартість не дозволяє в повній мірі відобразити інформацію про податковий кредит молокопереробних підприємств. Тому виникає необхідність у розробці додатку до декларації, в якому буде наводитися інформація щодо формування суми податкового кредиту підприємства (табл. 2.4).

*Таблиця 2.4*

**Рекомендована форма додатку до податкової декларації з ПДВ щодо формування податкового кредиту \***

Показник	Код рядка	Сума, грн. коп.
Сума податкового кредиту за звітний період	110	25200,0
Сума податкового кредиту, сформована наростаючим підсумком з моменту його надання	120	32700,0
Сума податкового кредиту, яка нарахована для погашення у звітному періоді	130	24600,0
Сума податкового кредиту, яка нарахована для погашення наростаючим підсумком з моменту його погашення	140	31200,0
Залишок суми податкового кредиту, що підлягає погашенню (рядок 120 – рядок 140)	150	1500,0

\* Розроблено і розраховано Мурованою Т.О. за матеріалами молокопереробного підприємства «Галактон», м. Київ.

Методичними принципами обліку передбачено оцінювання зобов'язань за податками і зборами за сумою погашення, тобто сумою, яка нараховується у момент списання заборгованості підприємства. Результати такої оцінки

знаходять відображення у фінансовій звітності суб'єктів господарювання. Зобов'язання підприємств за податками і зборами відображаються у таких трьох формах фінансової звітності – Балансі (Звіті про фінансовий стан, ф. № 1), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід, ф. № 2) та Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3).

При відображенні податкових зобов'язань варто враховувати важливі аспекти, які впливають на визнання таких зобов'язань у звітності підприємств. До таких аспектів належать: економічна сутність звітності та її показників, вимоги податкового та іншого законодавства, методики розрахунку бази оподаткування податком на додану вартість, особливості виду економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Прийняття Податкового кодексу України зумовило перегляд підходів до понятійно-категоріального апарату, що застосовується у фінансовій звітності щодо зобов'язань за податками і зборами. З метою уніфікації облікової термінології у Податковому кодексі та фінансовій звітності підприємств необхідно уточнити статті Балансу (Звіту про фінансовий стан, ф. № 1), у яких відображаються суми нарахованих податків та зборів, зокрема це рядок 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». Отже, пропонуємо внести зміни до рядку 1620 шляхом уточнення його назви та визначення її як «Поточна кредиторська заборгованість за податками і зборами» (табл. 2.5).

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) у частині розрахунків з бюджетом окремо виділяється рядок 1621 «У тому числі з податку на прибуток». Проте, інформація про нарахування податку на прибуток наводиться також у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід, ф. № 2) та Декларації з податку на прибуток підприємства. Тому для спрощення облікового процесу на вітчизняних підприємствах пропонуємо прибрати рядок щодо сплати податку на прибуток та наводити розмір зобов'язань за податками і зборами без деталізації за окремими їх видами.



На нашу думку, запропоновані уточнення дозволять уніфікувати термінологію нормативно-правової бази з обліку зобов'язань за податками і зборами. Крім того, вони повністю відповідають вимогам європейського законодавства, що є дуже важливим в сучасних умовах адаптації законодавства України до нормативно-правових актів Європейського Союзу, зокрема, у частині визначення облікового категоріально-понятійного апарату та основоположних засад оподаткування діяльності підприємств.

*Таблиця 2.5*

**Рекомендована форма Розділу III Балансу (Звіту про фінансовий стан, витяг), тис. грн. \***

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	x	x	x
Короткострокові кредити банків	1600	1924,0	0,0
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	43100,0	43244,0
товари, роботи, послуги	1615	24567,0	27265,0
<b>за податками і зборами</b>	<b>1620</b>	414,0	323,0
розрахунками зі страхування	1625	570,0	302,0
розрахунками з оплати праці	1630	1173,0	1335,0
Поточні забезпечення	1660	0,0	0,0
Доходи майбутніх періодів	1665	0,0	0,0
Інші поточні зобов'язання	1690	4200,0	17155,0
Усього за розділом III	1695	80016,0	94171,0
...	...		

\* Удосконалено і розраховано Мурованою Т.О. за матеріалами молокопереробного підприємства «Галактон», м. Київ.

Враховуючи важливість податкових розрахунків у господарській діяльності підприємств та необхідність своєчасного виявлення фактів невиконання зобов'язань перед бюджетом, інформацію щодо розрахунків за податками і зборами варто наводити у статистичній звітності.

Інформація щодо фінансових результатів та стану розрахунків з нерезидентами має наводитися у статистичному звіті «Звіт про фінансові результати» (ф. № 1-Б), форму якого наведено у табл. 2.6. Виокремлення окремого статистичного звіту для відображення зобов'язань за податками і зборами та формування сукупної заборгованості дозволить покращити моніторинг податкових розрахунків суб'єктів господарювання, відстеження фактів невиконання ними зобов'язань перед бюджетом та здійснювати ефективну податкову політику.

Таблиця 2.6

**Рекомендована форма статистичного звіту про фінансові результати**

**(ф. № 1-Б), розділ III. Розрахунки з резидентами, тис. грн. \***

Найменування показників	№ ряд-ка	Дебіторська			Кредиторська		
		довго-строкова заборгованість	поточна заборгованість		довго-строкова заборгованість	поточна заборгованість	
			усього	з неї про-стро-чена		усього	з неї про-стро-чена
А	Б	1	2	3	4	5	6
Заборгованість за розрахунками з резидентами за товари, роботи, послуги (включаючи заборгованість, забезпечену векселями, авансові платежі та внутрішні розрахунки)	020	-	5397	77	-	31812	56
Заборгованість за податками і зборами	030	1939	1294	-	-	323	-
Інша заборгованість	040	-	5155	-	3852	94171	-

\* Розроблено і розраховано Мурованою Т.О. за матеріалами молокопереробного підприємства «Галактон», м. Київ.

Форму № 1-Б складають усі підприємства та організації незалежно від підпорядкування та форми власності, які перебувають на господарському розрахунку і є юридичними особами, крім бюджетних установ. Проте інформації щодо заборгованості нерезидентів недостатньо для аналізу податкового навантаження та виконання зобов'язань за податками і зборами. Для підвищення інформативності статистичного звіту важливо доповнити його розділом III «Розрахунки з резидентами», у якому варто наводити окремим рядком інформацію щодо розрахунків підприємств за податками і зборами.

Розділ III має заповнюватися щокварталу та містити інформацію щодо заборгованості вітчизняних підприємств, причому дані щодо довгострокових зобов'язань необхідно наводити у стовпчиках 1 та 4, щодо поточної заборгованості – у стовпчиках 2, 3, 5, 6. Інформаційною базою для складання розділу III «Розрахунки з резидентами» є Баланс підприємства (ф. № 1), зокрема у частині показників дебіторської та кредиторської заборгованості суб'єктів господарювання. Запропонована форма звіту дозволить покращити статистичне інформаційне забезпечення та ефективність роботи з моніторингу стану та своєчасності виконання зобов'язань за податками і зборами вітчизняними підприємствами.

Отже, в умовах економічної нестабільності в Україні відображення в обліку операцій з оподаткування діяльності вітчизняних підприємств потребує перегляду та удосконалення. Зокрема, це стосується внесення відповідних змін та доповнень до нормативно-правових актів з регулювання основних видів податків і зборів, а також удосконалення методичних та організаційних аспектів їх бухгалтерського обліку, складання податкової, фінансової та статистичної звітності. Це значно спростить організацію облікового процесу на вітчизняних підприємствах, а також забезпечить його прозорість та об'єктивність для потреб аналізу та аудиту заборгованості підприємств.

## **2.2. Особливості організації обліку та звітності зобов'язань за податками і зборами на молокопереробних підприємствах**

Сучасні економічно нестабільні умови господарювання вимагають спрощення та оптимізації облікового процесу на підприємствах молокопереробної промисловості в Україні. Нині зареєстровано близько 400 молокопереробних підприємств, із них 30 найбільших розташовано у Київській області та м. Києві (додаток М). Вони мають значні виробничі потужності та забезпечують 23,0 % переробки молочної продукції в Україні. До найбільших молокопереробних підприємств області належать ВАТ «Галактон» (м. Київ), «Святошино» (м. Київ) та «Яготинський маслозавод» (м. Яготин), господарська діяльність яких спрямована на переробку молока та виробництво на його основі сиру, масла, кисломолочної та іншої продукції.

Незважаючи на значні конкурентні переваги цих підприємств на молокопереробному ринку, наслідки фінансово-економічної кризи спричинили погіршення їх фінансового стану та зростання простроченої заборгованості. У 2011 р. розмір зобов'язань за податками і зборами трьох найбільших підприємств Київської області становив 1,1 млн. грн., причому найгірший стан був у ВАТ «Галактон», де темп приросту склав 167,5 % порівняно з попереднім роком. Проте вже у 2012 р. відбулося покращення фінансових показників діяльності підприємств молокопереробної промисловості. Про це свідчить зменшення обсягу непогашених податкових зобов'язань у порівнянні з попереднім роком: у ВАТ «Галактон» – на 21,9 %, ВАТ «Святошино» – на 81,0 % та ВАТ «Яготинський маслозавод» – на 28,6 % (табл. 2.7, рис. 2.3). Для вирішення цих та інших проблем реалізується ряд заходів з удосконалення податкової системи. Зокрема, прийнято нове податкове законодавство з метою підвищення позицій України у міжнародному рейтингу простоти ведення бізнесу за показником «сплата податків», а також зниження частки тіньової економіки.

Таблиця 2.7

**Податкові зобов'язання основних молокопереробних підприємств  
Київської області, на початок року \***

Роки	ВАТ «Галактон»	ВАТ «Святошино»	ВАТ «Яготинський маслозавод»	Разом
Податкові зобов'язання, тис. грн.				
2009	481,0	60,9	105,1	647,0
2010	0,0	556,0	121,7	677,7
2011	154,8	143,7	420,3	718,8
2012	414,1	63,2	610,8	1088,1
2013	323,5	12,0	435,9	771,4
Ланцюговий абсолютний приріст (зниження), млн. грн.				
2010	-481,0	495,1	16,6	30,7
2011	154,8	-412,3	298,6	41,1
2012	259,3	-80,5	190,5	369,3
2013	-90,6	-51,2	-174,9	-316,7
Ланцюговий темп зростання, %				
2010	0,0	913,0	115,8	104,7
2011	-	25,8	345,4	106,1
2012	267,5	44,0	145,3	151,4
2013	78,1	19,0	71,4	70,9
Ланцюговий темп приросту, %				
2010	-100,0	813,0	15,8	4,7
2011	-	-74,2	245,4	6,1
2012	167,5	-56,0	45,3	51,4
2013	-21,9	-81,0	-28,6	-29,1
Абсолютне значення 1 % приросту, тис. грн.				
2010	4,8	0,6	1,1	6,5
2011	-	5,6	1,2	6,8
2012	1,5	1,4	4,2	7,2
2013	4,1	0,6	6,1	10,9

\* Розраховано автором на основі ф. № 1 «Баланс» за 2009-2013 рр. підприємств «Галактон», «Святошино», «Яготинський маслозавод» Київської області.

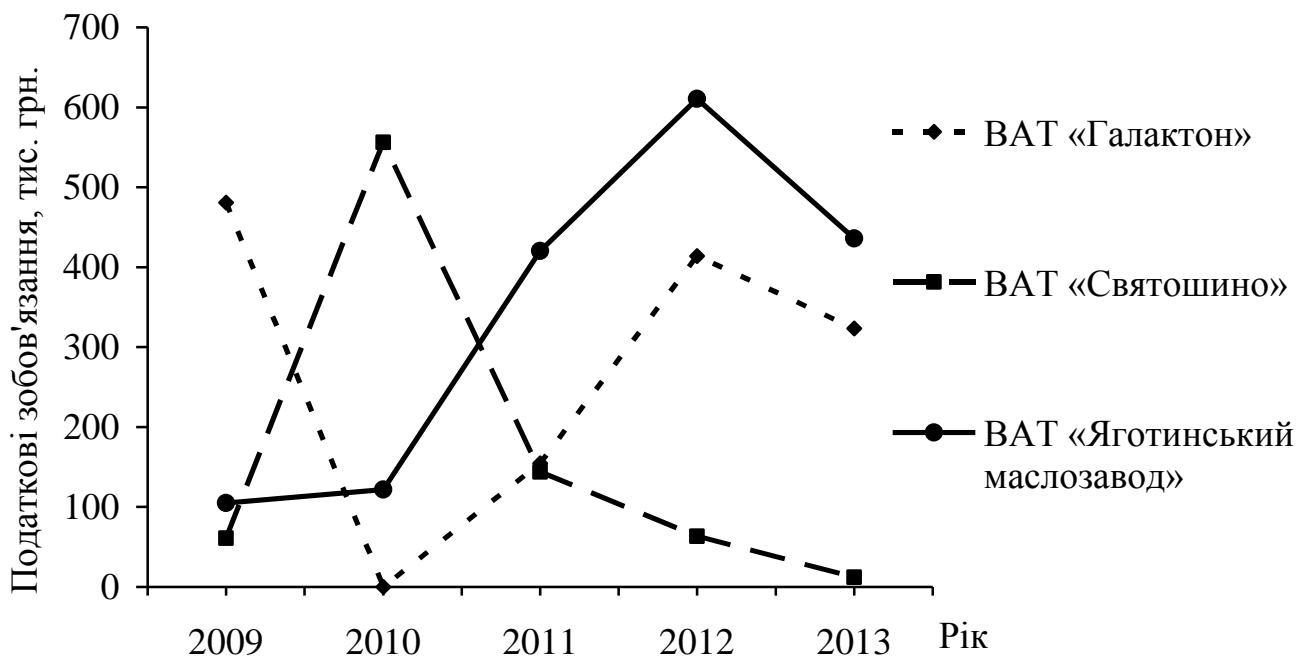


Рис. 2.3. Динаміка обсягу податкових надходжень основних молокопереробних підприємств Київської області \*

\* Розроблено автором на основі ф. № 1 «Баланс» за 2009-2013 рр. підприємств «Галактон», «Святошино», «Яготинський маслозавод».

Податковим кодексом передбачено зменшення кількості податків та зборів, ставок оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість, зміну баз оподаткування, введення єдиного соціального внеску, встановлення «податкових канікул» для новостворених підприємств, зміну підходів до надання соціальних пільг та застосування штрафних санкцій тощо. Крім того, змінюються підходи до здійснення розрахункових відносин молокопереробних підприємств із вітчизняними постачальниками молочної продукції, якими, здебільшого, є суб'єкти малого підприємництва. В цих умовах зростає увага до проблем організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язань за податками і зборами на підприємствах молокопереробної промисловості.

Потребує уточнення також порядок складання робочого плану рахунків та формування субрахунків з відображення інформації про податки та збори з урахуванням особливостей молокопереробної промисловості. Останнім часом трапляються випадки неузгодженості термінів внесення змін та доповнень до податкової звітності. З метою вирішення зазначених вище проблем необхідно внести доповнення до податкового та іншого законодавства у частині регулювання порядку заповнення та подання звітності.

Організаційні підходи до обліку та звітності визначаються у положеннях облікової політики підприємства, яка містить детальну інформацію щодо основоположних засад бухгалтерського обліку та визначення обов'язків облікового персоналу. У Росії в такому обліковому документі має обов'язково визначатися метод нарахування доходів та витрат (касовий метод або метод нарахувань). На відміну від російської облікової практики, українським податковим законодавством визначено, що доходи необхідно нараховувати в момент їх появи та незалежно від факту перерахування грошових коштів. Тому не доцільно прописувати такі питання в обліковій політиці підприємств, оскільки існує єдина точна зору щодо бухгалтерського обліку та звітності, що визначена нормативно-правовими актами з проблем оподаткування. Проте важливо визначати поріг істотності для податкової заборгованості, метод нарахування амортизації на підприємстві молокопереробної промисловості, перелік господарських операцій, що звільняються від оподаткування, або підлягають під спеціальні режими оподаткування, а також інформацію щодо податкових пільг, які застосовуються підприємствами з перероблення молочної продукції. Це стає можливо на основі розробленого Положення облікової політики для таких підприємств (додаток Н).

Перш за все, необхідно визначити поріг суттєвості для зобов'язань підприємств за податками і зборами. Відповідно до вітчизняного законодавства поріг суттєвості може встановлюватися молокопереробним підприємством самостійно, враховуючи умови діяльності, в абсолютних та відносних

показниках. Залежно від періоду часу у підприємства виникають різні обсяги діяльності та господарських операцій, а від цього залежить обсяг податкових зобов'язань. Тому вважаємо доцільним визначати поріг суттєвості у відносних показниках, оскільки він дозволить характеризувати частку несуттєвої інформації у загальній сукупності, зокрема щодо зобов'язань за податками і зборами. Крім того, такий показник має бути меншим за межу суттєвості, визначеної для інших об'єктів активів, зобов'язань, капіталу. Це пояснюється важливістю податкових розрахунків у господарській діяльності та посиленням контролем державних податкових органів за сплатою податків та зборів до державного бюджету.

На молокопереробному підприємстві «Галактон» поріг суттєвості для активів, капіталу та зобов'язань визначений на рівні 5 %. Виходячи з того, що обсяги зобов'язань за податками і зборами займають значну частку в загальному обсязі заборгованості підприємств, у положення облікової політики доцільно визначити поріг суттєвості податкових розрахунків на рівні 3% від загального обсягу зобов'язань ВАТ «Галактон». Враховуючи особливості, притаманні господарській діяльності молокопереробних підприємств та однотипність операцій з оподаткування, вважаємо за необхідне встановити і для інших підприємств молокопереробної промисловості межу суттєвості податкових зобов'язань на рівні 3%. Це показник важливий, оскільки дозволяє виокремити несуттєву облікову інформацію.

Для спрощення облікового процесу необхідно списувати суми заборгованості молокопереробних підприємств, якщо вони не перевищують межу суттєвості, визначену положеннями облікової політики для підприємств галузі. Це дозволить полегшити ведення облікових реєстрів щодо зобов'язань за податками і зборами підприємств молокопереробної промисловості. Приклад списання залишків податкових зобов'язань наведено у табл. 2.8 на основі господарських операцій ВАТ «Галактон», м. Київ у 2013 р.



Таблиця 2.8

**Відображення податкових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку ВАТ «Галактон»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>Перша подія – отримання авансу</i>				
1.	Отримано аванс від покупця молочної продукції	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами отриманими»	14169,6
2.	Відображено податкове зобов'язання	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	2361,6
3.	Відвантажено готову продукцію	361 «Розрахунки з національними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	14164,8
4.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	643 «Податкові зобов'язання»	2360,8
5.	Списано собівартість продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	6904,0
6.	Взаємозалік авансів, отриманих за відвантаженої покупцю молочну продукцію	681 «Розрахунки за авансами отриманими»	361 «Розрахунки з національними покупцями»	14164,8
7.	Відкориговано податкові зобов'язання з ПДВ методом сторно	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	0,8
	Відповідно до наказу списано залишок заборгованості	681 «Розрахунки за авансами отриманими»	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»	4,8
<i>Перша подія – відвантаження продукції</i>				
1.	Відвантажено молочну продукцію	361 «Розрахунки з національними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	14169,6
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	2361,6
3.	Списано собівартість відвантаженої молочної продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	6904,0

\* Складено Мурованою Т.О. за матеріалами ВАТ «Галактон» у 2013 р.

Наведені вище коригування сум податкової заборгованості доцільно здійснювати для рахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит». Рахунки призначені для тимчасового відображення сум податкового кредиту та податкових зобов'язань до моменту відвантаження продукції покупцю чи оприбуткування від постачальника відповідно. У випадку відвантаження продукції покупцю або отримання сировини від постачальника суми податкових зобов'язань та податкового кредиту мають списуватися на рахунок 641 «Розрахунки за податками». Проте існування таких рахунків значно ускладнює організацію бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах. Тому, якщо завчасно відомо, що оприбуткування або відвантаження продукції відбудеться у тому звітному періоді (місяці), що і здійснена передплата, вважаємо недоцільним відкривати рахунки 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит». Достатнім є відображення інформації щодо нарахованого податку на додану вартість на рахунок 641 «Розрахунки за податками».

У положенні облікової політики молокопереробного підприємства необхідно визначити зазначені вище особливості обліку зобов'язань за податками і зборами, а саме у частині ведення обліку на рахунок 641 «Розрахунки за податками». Рахунок призначений для обліку розрахованих сум податків та зборів, які підприємство має сплатити до державного бюджету. Крім того, у межах звітного місяця дозволяється відображати суми ПДВ лише на цьому рахунку, без відкриття рахунків податкових зобов'язань і податкового кредиту. Проте відповідно до вимог податкового законодавства у випадку здійснення передплати та відвантаження молочної продукції у різних звітних періодах (місяцях), інформацію щодо податкових зобов'язань та податкового кредиту варто відображати у розрізі рахунків 643 та 644 з подальшим відображення у складі інших оборотних активів та зобов'язань у податковій, фінансовій звітності вітчизняних підприємств. Інформація щодо особливостей

організації бухгалтерського обліку зобов'язань за податками і зборами представлена на рис. 2.4.

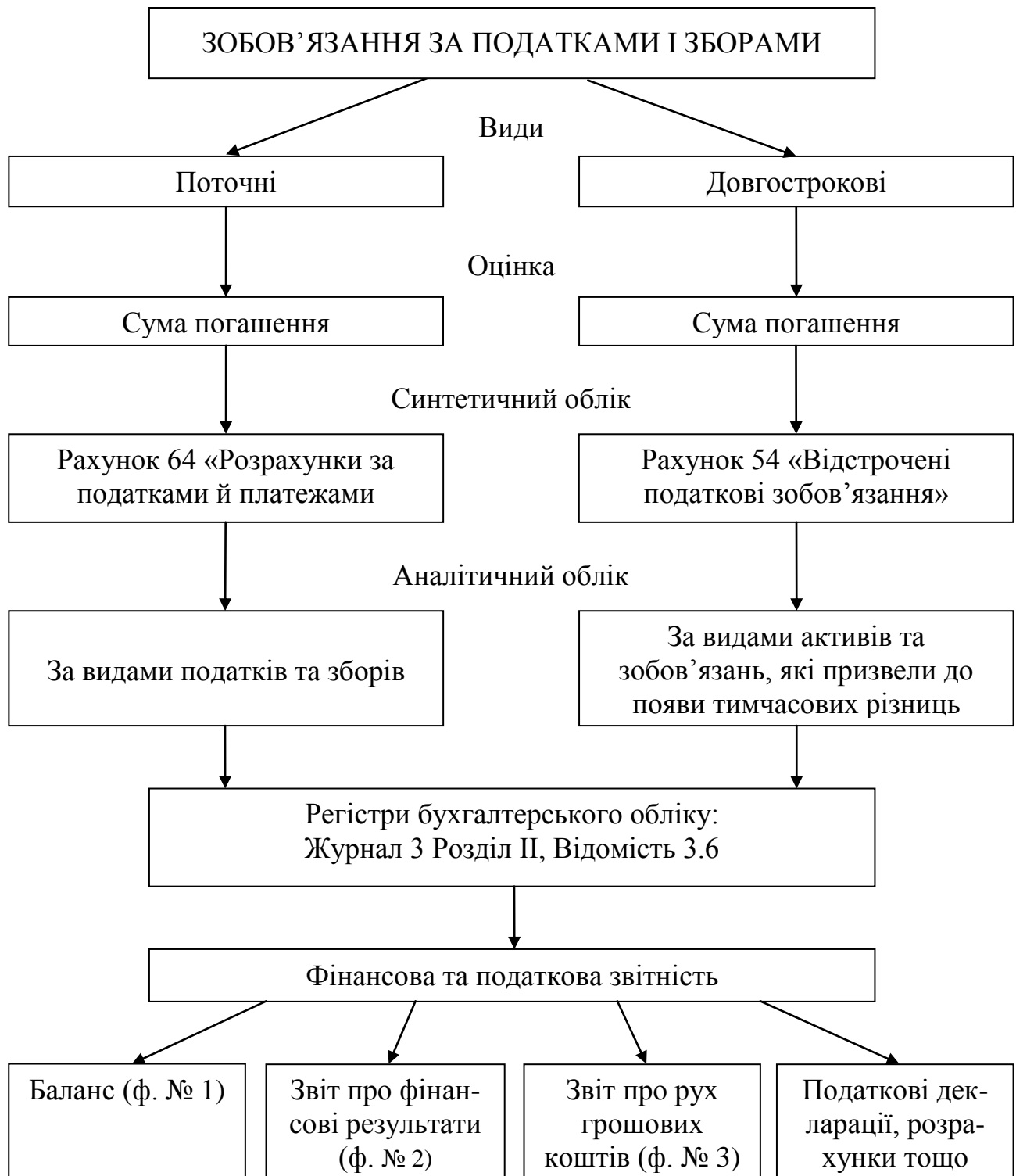


Рис. 2.4. Бухгалтерський облік зобов'язань за податками і зборами молокопереробних підприємств \*.

\* Складено Мурованою Т.О.

Крім того, в положенні облікової політики молокопереробних підприємств доцільно зазначати, що відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання мають відображатися у річній фінансовій звітності. Пропуск та невідображення інформації щодо податкових різниць та розрахунку на їх основі відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань можуть призвести до появи значних помилок при розрахунку витрат (доходу) з податку на прибуток, внаслідок чого до підприємства можуть застосовуватися значні штрафні санкції.

Не менш важливим питанням організації обліку на переробних підприємствах є формування робочого плану рахунків щодо зобов'язань за податками і зборами, який наводиться у додатку до облікової політики. Він має складатися на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Для обліку зобов'язань за податками і зборами у ньому відведено рахунок 64 «Розрахунками за податками і платежами», який містить такі субрахунки: 641 «Розрахунки за податками», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Сучасні тенденції уніфікації податкового законодавства європейських країн зумовлюють необхідність перегляду підходів до характеристики основних облікових рахунків. Скорочення кількості обов'язкових платежів до бюджету, яке відбулося в результаті прийняття Податкового кодексу України 2 грудня 2010 р., сприяло тому, що нині вітчизняні підприємства сплачують тільки податки та збори. Тому виникає необхідність у відмові від використання терміну «обов'язкові платежі» в сучасній обліковій науці в контексті нарахування та сплати основних податків та зборів. Зокрема, це стосується уточнення назв субрахунків рахунку 64 «Розрахунки за податками і зборами» та викладення їх у такій редакції: 641 «Розрахунки за податками», 642

«Розрахунки за зборами (обов'язковими платежами)», 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» (табл. 2.9).

*Таблиця 2.9*

**Уточнений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (витяг) \***

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
...	...	...	...	...
64	«Розрахунки за податками і зборами»	641	«Розрахунки за податками»	Усі види діяльності
		642	«Розрахунки за зборами (обов'язковими платежами)»	
		643	«Податкові зобов'язання»	
		644	«Податковий кредит»	
...	...	...	...	...

\* Удосконалено Мурованою Т.О.

Останнім часом відбулися кардинальні зміни у системі бухгалтерського обліку, пов'язані з необхідністю складати фінансову звітність підприємствами за Міжнародними стандартами фінансової звітності, що сприяло внесенню змін до всіх Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування, затверджених наказом № 291. Це дозволило більшості підприємств починаючи з 2012 р. складати фінансову звітність за міжнародними стандартами. Незважаючи на перехід таких підприємств на Міжнародні стандарти фінансової звітності, вони, все ж таки, продовжують вести бухгалтерський облік відповідно до вітчизняного Плану рахунків, який містить виключно синтетичні рахунки, що є рахунками першого порядку відповідно до правил ведення бухгалтерського

обліку. Субрахунки до синтетичних рахунків суб'єктами господарювання ведуться відповідно до умов господарської діяльності або відповідно до положень Інструкції про застосування Плану рахунків.

На практиці, молокопереробні підприємства керуються саме останнім нормативно-правовим документом та ведуть бухгалтерський облік відповідно до визначених у ньому субрахунків. Тому на основі удосконаленого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у частині розрахунків щодо зобов'язань за податками і зборами нами сформовано типовий робочий план рахунків для підприємств (табл. 2.10). Значною його перевагою є можливість використання такого плану рахунків в організації облікового процесу на різних видах таких підприємств, зокрема і підприємствах молокопереробної промисловості.

Таблиця 2.10

**Рекомендований робочий план рахунків бухгалтерського обліку  
(витяг по рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами») \***

Діючий план рахунків бухгалтерського обліку		Рекомендований робочий план рахунків бухгалтерського обліку	
Рахунок	Назва	Рахунок	Назва
641	Розрахунки за податками	641	Розрахунки за податками
		6411	Податок на прибуток
		6412	Податок на додану вартість
		6413	Податок на доходи фізичних осіб
		6414	Екологічний податок
		6415	Інші податки
642	Розрахунки за обов'язковими платежами	642	Розрахунки за зборами
		6421	Акцизний збір
		6424	Інші збори
643	Податкові зобов'язання	643	Податкові зобов'язання
644	Податковий кредит	644	Податковий кредит
		6441	Податковий кредит
		6442	Неодержані податкові накладні

\* Розроблено Мурованою Т.О.

Робочий план рахунків молокопереробних підприємств має наводитися у додатку до облікової політики. При цьому важливо виокремити окремі аналітичні рахунки для основних видів податків та зборів, які сплачуються підприємствами з виробництва та переробки молочної продукції, а також неодержані податкові накладні. Це дасть змогу підвищити ефективність організації облікового процесу та скоротити обсяг роботи облікового персоналу щодо визначення переліку недоотриманих первинних документів для обліку зобов'язань за податками і зборами.

За несвоєчасне погашення молокопереробними підприємствами зобов'язань за податками і зборами, викривлення інформації у податковій та фінансовій звітності нараховуються штрафні санкції, які відображаються на рахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки». Для відокремлення облікової інформації щодо штрафів та пені за несвоєчасне виконання зобов'язань перед бюджетом від інших видів санкцій важливо наводити таку інформацію на окремому аналітичному рахунку 9481 «Визнані штрафи та пені за невиконання зобов'язань за податками і зборами».

Крім того, враховуючи важливість операцій з оподаткування та велику різноманітність форм відповідальності за неправильне розкриття інформації щодо податків та зборів, доцільно відкрити аналітичні рахунки другого порядку 94811 та 94812 до рахунку 948:

94811 «Визнані штрафи за невиконання зобов'язань за податками і зборами»;

94812 «Визнана пеня за невиконання зобов'язань за податками і зборами».

Доцільно розглянути запропонований порядок обліку штрафних санкцій на прикладі господарської діяльності ВАТ «Галактон». Нарахування штрафів та пені за викривлення інформації щодо сплати ПДВ до державного бюджету варто відображати такими бухгалтерськими проведеннями:

- нарахування штрафних санкцій:

Д-т 94811 «Визнані штрафи за розрахунками з бюджетом»,

К-т 6412 «Податок на додану вартість».

- сплата штрафних санкцій:

Д-т 6412 «Податок на додану вартість»,

К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Запропонований порядок відображення господарських операцій щодо податкових розрахунків, нарахування штрафних санкцій та пені дозволить покращити організацію бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах. Крім того, для вирішення існуючих нині проблем методичного та організаційного характеру на молокопереробних підприємствах необхідно удосконалити бухгалтерський облік та звітність зобов'язань за податками і зборами у частині порядку нарахування ПДВ при реалізації товарів (робіт, послуг), коригування податкового кредиту, відображення податкових накладних у звітності та застосування податкових пільг.

Для цього необхідно, перш за все, уточнити порядок нарахування ПДВ при реалізації путівок своїм працівникам. Податковим кодексом України визначено, що ПДВ справляється у разі здійснення операцій постачання товарів та послуг [147, ст. 185]. Відповідно до Листа ДПАУ від 04.12.2009 р. № 27084/7/16-1517 «Щодо окремих питань справляння податку на додану вартість» операції з продажу путівок працівникам підприємства мають підлягати оподаткуванню на загальних підставах за ставкою 20% незалежно від способу оплати (безоплатно отримані, за повну чи часткову компенсацію). Отже, враховуючи вимоги чинного законодавства та роз'яснення Державної фіскальної служби України, при обліку операцій з реалізації путівок необхідно застосовувати ставку оподаткування 20 %.

Наведемо приклад розрахунку суми ПДВ при реалізації путівки. Підприємство «Галактон» отримало путівку з Фонду соціального страхування за 1500 грн. та оплатило 50 % її вартості працівнику відділу збуту



О.Ю. Герасимчуку. У цьому випадку базою оподаткування є вся вартість путівки, тобто 1500 грн. Сума податку на додану вартість має скласти 300 грн.:

$$1500 \text{ грн.} \times 20 \% = 300 \text{ грн.}$$

Не менш важливим питанням є дослідження коригування податкового кредиту на підприємствах молокопереробної промисловості. У листі ДПАУ від 04.11.2009 р. № 24259/7/16-1517-26 «Відображення у податковій декларації з ПДВ податкових накладних, які були виписані у попередніх періодах» визначено порядок декларування несвоєчасно отриманих накладних. Потребують певного уточнення питання їхнього відображення у податковій декларації з податку на додану вартість. Податкові накладні, виписані у попередніх звітних періодах, мають бути зареєстровані як вхідна документація та відображені у рядку 10.1 декларації «Підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою».

У випадку, якщо вони не були зареєстровані підприємством, вони мають враховуватись у рядку 16.1 «Самостійне виправлення платником помилки, що міститься в раніше поданій податковій декларації» або 16.4 «Інші випадки», якщо виникає необхідність у відображенні накладних за декілька звітних періодів. Крім цих двох варіантів, надати можливість суб'єкту господарювання відображати таку інформацію в уточнюючому розрахунку. При цьому не має значення термін подання розрахунку, але мають враховуватися строки давності.

Податковим кодексом України визначено: «якщо після поставки товарів (послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за поставкою перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів особі, яка їх надала, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та покупця підлягають коригуванню» [147, ст. 192]. При цьому необхідно скласти розрахунок коригування за правилом першої події на підприємстві.

Наведемо алгоритм коригування податкового кредиту на прикладі реалізації молочної продукції підприємством «Святошино». 25.09.2013 р.

підприємство «Святошино» уклало договір з підприємством «Інвест» на поставку товарів. Підприємство «Святошино» виписує підприємству «Інвест» податкову накладну, в якій зазначається вартість товарів та сума ПДВ. Цю суму підприємство «Святошино» має включити до складу податкових зобов'язань, а підприємство «Інвест» – до суми податкового кредиту. Обидва підприємства відображають ці суми у податковій звітності – податковій декларації з податку на додану вартість. 10.10.2013 р. підприємство «Інвест» виявляє браковану партію товарів та повертає ці товари постачальнику. У цьому випадку постачальник має виписати покупцю розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної. Сума коригувань також відображається у податковій декларації з податку на додану вартість. Постачальник відображає зміни щодо податкових зобов'язань у рядку 8.3 декларації з позитивним або негативним значенням, покупець коригує податковий кредит у рядку 16.2. У цьому випадку також має заповнюватися розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість. У ньому зазначається інформація про контрагентів, з якими проводилося коригування, податкову накладну, яка коригується, а також дата, номер самого коригування, підстави для здійсненого коригування та відповідні суми. Приклад заповнення розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, реєстру отриманих та виданих податкових накладних наведено у додатках Р і С.

В результаті комплексного аналізу нормативно-правових актів та експертного аналізу організації обліку та звітності на вітчизняних підприємствах нами виявлено ряд проблем щодо неузгодженості термінів внесення змін та доповнень та подання такої звітності контролюючими органами. Виникають проблеми і при заповненні форм податкової звітності. Для подолання зазначених вище проблем нами запропоновано такі два шляхи їх вирішення:

- узгодити терміни подання податкових декларацій у разі зміни їх форми та методики заповнення;
- удосконалити порядок заповнення податкової звітності.

Податкова декларація – форма податкової звітності, що подається суб'єктом господарювання – платником податку до державної податкової інспекції. Вона містить інформацію про результати діяльності платника податку, операції, що підлягають оподаткуванню, та суму податків та зборів, що перераховуються до бюджету.

Розглянемо детальніше існуючі проблеми в практиці складання податкової звітності та шляхи їх вирішення. *Узгодження термінів подання податкових декларацій у разі зміни їх форми та методики заповнення.* У випадку внесення змін та доповнень до законодавства з оподаткування відбувається коригування форми та порядку заповнення податкової звітності. Проте на практиці трапляються випадки несвоєчасного видання нових бланків податкових декларацій та несвоєчасного реагування платників податків на такі зміни, що уповільнює процес подачі її до державних податкових органів.

Неподання податкової декларації часто призводить до самостійного донарахування суми податку контролюючим органом із застосуванням відповідних штрафних санкцій або до організації документальної перевірки. Ці питання регулюються Податковим кодексом України від 2.12.2010 р. № 2756-VI та Постанови Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» від 21.05.2014 р. № 160.

Відповідно до ст. 49 Податкового кодексу України податкова звітність, отримана контролюючим органом від платника податків як податкова декларація, що заповнена ним всупереч правилам, зазначеним у затвердженому порядку її заповнення, може бути не визнана таким контролюючим органом як податкова декларація. У такому випадку податковий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку

подання податкової декларації, а у разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання [156, ст. 49].

У разі невиконання визначеної Податковим кодексом України вимоги до підприємства застосовуються штрафні санкції у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків (при невизнанні податкової декларації податковим інспектором), додатково до штрафу платник податків сплачує штраф у розмірі десяти відсотків суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше п'ятдесяти відсотків від суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Тому у випадку зміни форми або методики заповнення декларації пропонуємо продовжити терміни подачі податкових документів на законодавчому рівні.

*Удосконалення порядку заповнення податкової звітності.* Не менш важливим питанням є удосконалення визначеного законодавством порядку заповнення податкової звітності з метою уникнення проблем при її прийнятті контролюючими органами. У листі ДПАУ від 04.11.2009 р. № 24259/7/16-1517-26 «Відображення у податковій декларації з ПДВ податкових накладних, які були виписані у попередніх періодах» визначено порядок декларування несвоєчасно отриманих накладних. Потребують певного уточнення питання їхнього відображення у податковій декларації з податку на додану вартість.

Податкові накладні, виписані у попередніх звітних періодах, мають бути зареєстровані як вхідна документація та відображені у рядку 10.1 декларації «Підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою». У випадку, якщо вони не були зареєстровані переробним підприємством, вони мають враховуватись у рядку 16.1 «Самостійне виправлення платником помилки, що міститься в раніше поданій податковій декларації» або 16.4 «Інші випадки», якщо виникає необхідність у відображенні накладних за декілька

звітних періодів. Крім цих двох варіантів, суб'єкти господарювання мають відображати таку інформацію в уточнюючому розрахунку. Відповідно до діючого податкового законодавства при цьому не має значення термін подання, але мають враховуватися строки давності.

Водночас, на практиці виникають випадки неприйняття податковими інспекторами декларацій із незаповненими рядками. Вони наполягають на тому, що у рядках має бути числовий запис або відмітка «-». Бухгалтери-практики у цьому випадку керуються нормами Податкового кодексу України, яким не визначено необхідності заповнення усіх рядків декларації у разі відсутності господарських операцій за звітний період.

Відповідно до ст. 48 Податкового кодексу України державний контролюючий орган має право не прийняти податкову декларацію, тільки якщо у ній не зазначено обов'язкових реквізитів, а саме це: тип документа, звітний період, повне найменування платника податків, код платника податків (ЄДРПОУ) або податковий номер, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта, місцезнаходження платника податку, найменування державного податкового органу, дата подання звіту, ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток посадових осіб платника податків, підпис платника податків або посадових осіб із печаткою. При складанні звітності із окремих видів податків та зборів до складу обов'язкових реквізитів включаються: відмітка про наявність спеціального режиму оподаткування, код виду економічної діяльності (КВЕД), код органу місцевого самоврядування (КОАТУУ), індивідуальний податковий номер та номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ [156, ст. 48].

Перелік обов'язкових реквізитів визначається і Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88. До таких реквізитів належать: найменування підприємства, назва документа, дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниці виміру, посади і

прізвища відповідальних осіб, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [166, п. 2.4].

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо. Документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Крім того, п. 2.11 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку визначено, що вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокресленню. З метою узгодження нормативно-правових актів різних інстанцій доцільно внести зміни до Податкового кодексу України шляхом визначення необхідності прокреслення вільних рядків у податкових деклараціях.

З прийняттям Податкового кодексу України виникло багато проблем методичного та організаційного характеру, які потребують негайного вирішення. З метою оптимізації бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах запропоновано типову облікову політику з урахуванням особливостей оподаткування виду економічної діяльності та побудовано логічно-структурований робочий план рахунків. Крім того, застосування доповненого Плану рахунків бухгалтерського обліку, капіталу, зобов'язань та господарських операцій за рахунок уточнення назв рахунків з обліку зобов'язань за податками і зборами та їх складу дозволить уніфікувати термінологію та структуру податків та зборів відповідно до вимог Податкового кодексу України. Використання зазначених заходів сприятиме спрощенню облікового процесу, а також розумінню показників фінансової звітності акціонерами, підприємствами-контрагентами та потенційними інвесторами.

### **2.3. Удосконалення бухгалтерського обліку зобов'язань за податками і зборами на основі вимог міжнародних стандартів та європейської практики обліку та звітності**

Важливою передумовою сталого економічного зростання в Україні є підтримання стабільності та сприяння ефективності функціонування вітчизняних підприємств шляхом реалізації ефективної соціально-економічної, фінансової та податкової політик на рівні держави та окремих підприємств. Цей процес ускладнюється такими проблемами, як: відмінності положень податкового законодавства та методичних підходів до оподаткування господарських операцій у різних країнах, що спричиняє зростання податкового навантаження на компанії, представлені на міжнародних ринках. З метою вирішення вказаних вище проблем станом на 1 січня 2010 р. Україною було укладено близько 80 угод з різними країнами світу про уникнення подвійного оподаткування [129]. Однак існування значної кількості неуніфікованих регулюючих законодавчо-нормативних актів ускладнює ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах. Виникає гостра необхідність в узгодженні бухгалтерського обліку в Україні з вимогами міжнародних стандартів.

Це можливо шляхом реалізації Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [192], схваленої Кабінетом Міністрів України. Ці облікові стандарти, як свідчать результати досліджень Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, використовуються більше, ніж у 115 країнах світу [265]. Стандартизація облікових підходів дозволить спростити обліковий процес на підприємствах, зокрема, з іноземним капіталом, та забезпечити складання фінансової звітності відповідно до єдиних уніфікованих вимог. В таких умовах виникає необхідність удосконалення обліку зобов'язань за податками і зборами на основі гармонізації національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

У практиці бухгалтерського обліку операцій з оподаткування залишається ще багато проблем методичного та організаційного характеру, що потребують вирішення. Це стосується визначення бази оподаткування податками і зборами, відображення податкових і відстрочених податкових зобов'язань, неузгодженість національних та європейських облікових підходів, що спричиняє подвійне оподаткування прибутку компаній, представлених на міжнародних ринках, безпідставне завищення витрат і заниження доходів підприємств різних видів економічної діяльності, неефективне податкове планування. Тому виникає необхідність у детальному аналізі вітчизняної та європейської практики бухгалтерського обліку зобов'язань за податками і зборами, а також в удосконаленні методики їх відображення відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Аналіз формування світової облікової політики свідчить про те, що процес узгодження бухгалтерського обліку та фінансової звітності у різних країнах розпочався ще на початку 70-х років і триває донині. В результаті проведеного ретроспективного аналізу науково-методичної бази з проблем гармонізації облікових стандартів щодо зобов'язань за податками і зборами нами виділено такі організаційно-методичні етапи цього процесу: підготовчий, методичний, виконавчий та заключний. Перший етап (70-і – поч. 90-х рр.) характеризується прийняттям чотирьох головних директив, що стали першоосновою для формування єдиних принципів обліку та звітності в Європі. На другому етапі (кін. 90-х – поч. 2000 р.) здійснено стандартизацію обліку шляхом прийняття Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що стали базою для узгодження облікових систем різних країн. Для виконавчого етапу (2001 – 2004 рр.) притаманне впровадження жорсткої системи контролю за дотриманням вимог міжнародних стандартів. На четвертому етапі (2005 – тепер. час) розпочався поступовий перехід від гармонізації до конвергенції міжнародних стандартів, що сприяє створенню єдиних облікових вимог для всіх світових компаній (табл. 2.11).



Таблиця 2.11

**Основні етапи гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо зобов'язань за податками і зборами в країнах ЄС \***

Період	Назва	Основні заходи	Результати
70-і – поч. 90-х рр.	Підготовчий	1973 р. – створення Міжнародного комітету з бухгалтерських стандартів. Прийняття основоположних директив, що регулюють облік зобов'язань за податками і зборами: 1975 р. – № 78/660/ЄС 1983 р. – № 83/349/ЄС 1986 р. – № 86/635/ЄС 1991 р. – № 91/674/ЄС	Визначення єдиних вимог для складання річної фінансової звітності європейськими компаніями та подання консолідованої звітності банками та фінансовими установами. Внесення відповідних змін до законодавства європейських країн щодо обліку та оподаткування діяльності підприємств
кін. 90-х – поч. 2000 р.	Методичний	1995 р. – Ухвалення документу «Облікова політика: нова стратегія у світлі міжнародної гармонізації». 1999 р. – Затвердження документу «Стратегія Європейського союзу (ЄС) відносно фінансової звітності: рух вперед». 2000 р. – Видання 34 Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), у тому числі МСБО 12 «Податки на прибуток» та МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» 2000 р. – Міжнародна організація комісій з цінних паперів зобов'язала усіх своїх членів складати звітність за МСФЗ.	Прийняття стратегії гармонізації національних та міжнародних облікових систем країн Європи. Висунуто пропозицію використовувати Міжнародні стандарти фінансової звітності як основну систему стандартів для компаній, що представлені на міжнародному ринку капіталів щодо обліку податкових розрахунків та інших операцій
2001 – 2004 рр.	Виконавчий	2001 р. – Реорганізація Комітету з міжнародних стандартів.	Створення дворівневої системи контролю, технічної експертизи та схва-

		<p>2002 р. – Внесення змін до конституції Комітету в частині визначення нових стратегічних напрямів діяльності, зокрема у частині оподаткування діяльності підприємств.</p> <p>2002 р. – Прийняття постанови № 1660/2002 про обов'язковість складання консолідованої звітності з використанням МСФЗ з 1 січня 2005 р.</p>	<p>лення МСФЗ: законодавче регулювання здійснюється Комітетом з регулювання бухгалтерського обліку, технічна підтримка – Європейською консультативною групою зі складання фінансової звітності. Розпочато процес впровадження міжнародних стандартів та європейських принципів оподаткування діяльності підприємств</p>
2005 – тепер. час	Заключний	<p>З 2005 р. – використання міжнародних стандартів як компаніями, акції яких зареєстровані на фондових біржах, так і іншими підприємствами, у тому числі і щодо обліку зобов'язань за податками і зборами.</p>	<p>Міжнародні стандарти використовуються більш, ніж у 115 країнах світу. Розпочато процес конвергенції Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та американських Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (ЗПБО США)</p>

\* Складено Мурованою Т.О. на основі [75, с. 151-153; 102, с. 9; 265].

Отже, світові тенденції уніфікації облікових систем сприяли запровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності на державному рівні у країнах Європейського Союзу та інших країнах світу. Іншим важливим документом, що регулює діяльність компаній на міжнародних ринках, є американські Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (ЗПБО США). Тому в сучасних умовах глобалізації важливе значення відводиться конвергенції двох основних облікових систем у світі.

Гармонізація бухгалтерського обліку в Україні та світі також здійснюється з використанням міжнародних стандартів. Перший крок до узгодження національного та міжнародного обліку було зроблено у 1998 р., коли було

прийнято Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. В результаті її реалізації ухвалено Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, що визначили основні методологічні засади ведення обліку та складання фінансової звітності вітчизняними підприємствами, зокрема і молокопереробними. У 2007 р. було ухвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, що визначила подальші напрями удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку, зокрема зобов'язань за податками і зборами, відповідно до вимог міжнародного законодавства. Починаючи з 1 січня 2012 р. планується запровадження обов'язкового застосування МСФЗ відкритими акціонерними товариствами, банками, страховими компаніями.

Деякі вчені притримуються іншої точки зору на проблеми узгодження вітчизняної та міжнародної практики ведення обліку та оподаткування. Так, С.Ф. Голов вважає, що повна уніфікація обліку та звітності має ряд недоліків, які ускладнюють обліковий процес та гальмують розвиток облікової науки. Серед основних проблем він називає затвердження єдиних форм звітності, що призводить до превалювання форми над сутністю, що є недопустимим в обліковій науці [32, с. 3-7].

Удосконалення обліку операцій з оподаткування діяльності підприємств варто здійснювати шляхом гармонізації національного законодавства, у тому числі і П(С)БО, та міжнародних облікових стандартів, наведених у табл. 2.12. При узгодженні обліку та звітності варто застосовувати міжнародний досвід не шляхом суцільного впровадження принципів ведення бухгалтерського обліку, а з точки зору обґрунтування ефективності та доцільності такого процесу. Тому варто уніфікувати лише методичні підходи до обліку та звітності щодо зобов'язань за податками і зборами, а не суцільно запроваджувати єдині методики, форми первинних документів, облікових реєстрів та звітності. Крім

того, варто вносити пропозиції до міжнародних стандартів відповідно до вітчизняної практики ведення бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.12

**Національні та міжнародні стандарти з обліку зобов'язань  
за податками і зборами \***

Група стандартів	Назва
Національні	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: – НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» – П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності» – П(С)БО 11 «Зобов'язання» – П(С)БО 17 «Податок на прибуток» – П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» – Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»
Міжнародні	Міжнародні стандарти фінансової звітності: – МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: – МСБО 1 «Подання фінансових звітів» – МСБО 7 «Звіти про рух грошових коштів» – МСБО 10 «Непередбачені події та події, що сталися після дати балансу» – МСБО 12 «Податки на прибуток» – МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» – МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» – МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» – МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» Прикінцеві тлумачення: – ПКТ 25 «Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів»

\* Систематизовано Мурованою Т.О.

Для обліку податку на прибуток у національних та міжнародних облікових стандартах призначено окремий документ – П(С)БО 17 та МСФЗ 12. Це

обумовлено особливим методичним підходом до відображення податку на прибуток в обліку та звітності підприємств, який значно відрізняється від вимог, що пред'являються нині до відображення в обліку інших зобов'язань за податками і зборами. Тому варто детальніше розглянути основні методологічні засади обліку податку на прибуток та порівняти вимоги до його відображення в обліку відповідно до національних (П(С)БО) та міжнародних стандартів (МСФЗ і МСБО) – табл. 2.13.

*Таблиця 2.13*

**Порівняння методологічних засад обліку та звітності податку на прибуток відповідно до П(С)БО 17 та МСБО 12 \***

Ознака	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МСБО 12 «Податки на прибуток»
Мета стандарту	Визначення методологічних засад відображення в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності податку на прибуток	
Сфера застосування	Національні податки на прибуток	Національні та міжнародні податки на прибуток
Принципове питання обліку податку на прибуток	Не визначено	Визначення концептуальних засад відображення в обліку поточних та майбутніх податкових наслідків від операцій поточного періоду, а також відшкодування балансової вартості активів і зобов'язань у майбутньому
Основні терміни	Витрати (дохід) з податку на прибуток, поточний податок, обліковий та податковий прибутки (збитки), відстрочений податковий актив (зобов'язання), податкова база активу (зобов'язання), тимчасові різниці. Відсутнє визначення постійних різниць	
Види податкових зобов'язань	Поточні та відстрочені	
Поділ тимчасових різниць	Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню та не підлягають оподаткуванню	

Визнання поточного податку	Відображається у складі поточних зобов'язань та оцінюється сумою коштів, яка не була сплачена до бюджету. При перевищенні суми коштів, сплачених до бюджету, над сумою, що підлягає сплаті, виникає дебіторська заборгованість	Визнається як зобов'язання та оцінюється сумою коштів, яка не була сплачена до бюджету. При перевищенні суми коштів, сплачених до бюджету над сумою, що підлягає сплаті, відноситься до активів
Оцінка відстрочених податкових активів і зобов'язань	Застосовуються діючі та оголошені ставки оподаткування	Застосовуються діючі ставки оподаткування
Використання середньої ставки податку	Не передбачено	Передбачено
Відображення у фінансовій звітності	Баланс	
	Поточні податки відображаються у складі поточних зобов'язань або оборотних активів, відстрочені податкові активи та зобов'язання – у складі необоротних активів або довгострокових зобов'язань	Поточні податки відображаються у складі зобов'язань або активів, відстрочені податкові активи та зобов'язання – у складі необоротних активів або довгострокових зобов'язань
	Звіт про фінансові результати (у світовій практиці – Звіт про прибутки та збитки)	
	Поточні та відстрочені податки відображаються у складі доходів або витрат (виключенням є операції, що призводять до змін безпосередньо у власному капіталі, та операції з об'єднання підприємств)	

\* Складено Мурованою Т.О. на основі П(С)БО 17 та МСБО 12 [164, 259].

Результати аналізу П(С)БО 17 та МСБО 12 свідчать про відсутність суттєвих відмінностей у їхніх концептуальних положеннях. Однакові підходи закладені у визначення мети стандартів, основних категорій, видів податкових зобов'язань та тимчасових різниць, визнання, оцінки податку на прибуток та інших положень. Однак, на відміну від національних стандартів, у міжнародних

акцентується увага на принциповому питанні обліку податку на прибуток, що поглиблює розуміння основних аспектів, що у ньому розглядаються.

У питаннях поділу тимчасових різниць національні та міжнародні стандарти також узгоджені. Тимчасові різниці поділяються на ті, що підлягають оподаткуванню, та ті, що не підлягають оподаткуванню (рис. 2.5).

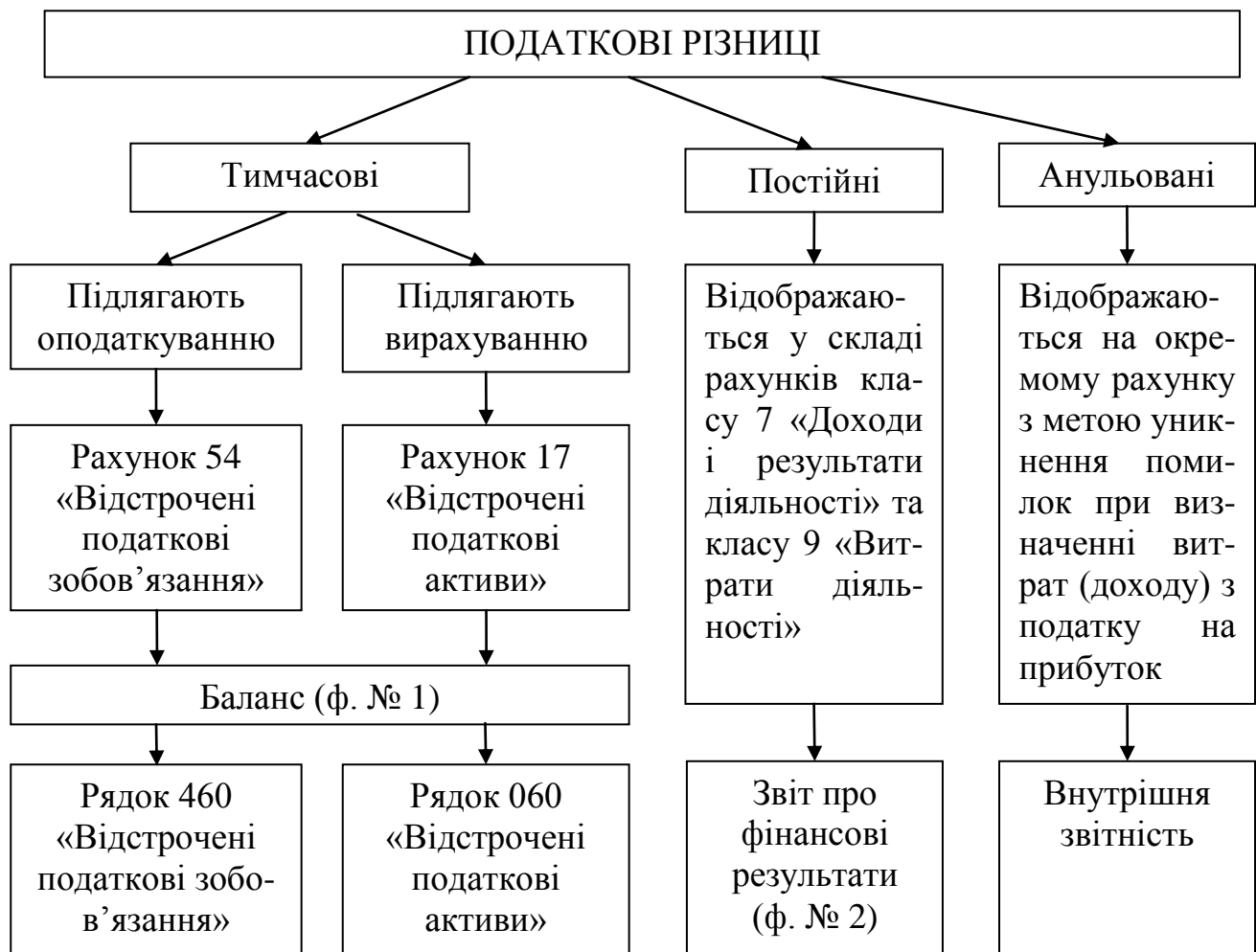


Рис. 2.5. Види податкових різниць та їхнє відображення у бухгалтерському обліку \*

\* Складено Мурованою Т.О.

Тим часом, на відміну від міжнародної практики бухгалтерського обліку, П(С)БО 12 не містить критеріїв ідентифікації тимчасових різниць, що ускладнює процес їх визнання та відображення в обліку, а також призводить до відображення недостовірної інформації у фінансовій звітності підприємств.

Крім того, у підприємства можуть існувати анульовані різниці, тому пропонуємо доповнити існуючу класифікацію податкових різниць виокремленням анульованих різниць поряд із постійними та тимчасовими.

У Положенні бухгалтерського обліку «Податкові різниці» передбачено поділ податкових різниць на такі види: податкові різниці щодо доходу від реалізації продукції, інших операційних доходів, інших доходів, собівартості реалізованої продукції, інших операційних витрат, інших витрат. На нашу думку, така класифікація ускладнює відображення податкових розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку підприємств. Тому пропонуємо внести зміни до положення і об'єднати в окремі групи елементи операційних доходів (дохід від реалізації продукції та інші операційні доходи) та елементи операційних витрат (собівартість реалізованої продукції та інші операційні витрати). Це дозволить скоротити робочий час облікового персоналу на введення інформації щодо нарахування податкових різниць та розрахунку їх суми.

Позитивною рисою національної системи бухгалтерського обліку є конкретизація видів зобов'язань або активів, у складі яких визнається поточний податок на прибуток. Це дуже важливо, оскільки збільшення чи зменшення суми податку викликає зміну лише у складі поточних зобов'язань і дебіторської заборгованості, тим самим зменшуючи ймовірність допущення помилок при відображенні податку на прибуток. Велику увагу слід також приділити правильності визначення розміру податку на прибуток і відстрочених податків, оцінці доходів або витрат з податку на прибуток.

Крім загальних спільних рис, П(С)БО 17 та МСБО 12 мають певні відмінності. Це стосується, насамперед, методики оцінки відстрочених податкових активів і зобов'язань. Так, у П(С)БО 17 визначено, що для оподаткування прибутку підприємств застосовуються лише діючі ставки податку, тобто не передбачено дисконтування відстрочених податків. Згідно з МСБО 12, відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання оцінюються відповідно до діючих та оголошених податкових ставок. У цьому



випадку податкові наслідки існування тимчасових різниць розглядаються як суми податкових платежів, які в кінцевому підсумку компанія має сплатити до бюджету або які будуть їй відшкодовані в майбутніх періодах. Тому сума відстрочених податків розраховується виходячи з тих податкових ставок, які будуть діяти при погашенні зобов'язань за податком на прибуток, і за цих умов у підприємства виникне тимчасова різниця [150, с. 42]. Порівнявши зазначені підходи, виявлено різницю у сумах відстрочених податків у кінці звітного періоду, що порушує зіставність даних фінансової звітності вітчизняних та міжнародних підприємств.

Варто зазначити, що у національних та міжнародних стандартах взагалі відсутнє визначення постійних різниць. Тракткування постійних різниць наводиться лише у Положенні бухгалтерського обліку «Податкові різниці», проте воно не дозволяє в повній мірі характеризувати їх облікову сутність. Це призводить до помилкового віднесення їхніх складових до відстрочених податкових активів або зобов'язань. З метою уникнення таких випадків доцільно доповнити розділ «Загальні положення» П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та ПБО «Податкові різниці» наступним авторським тлумаченням: *постійна різниця – різниця між сумою прибутку або збитку, розрахованої за даними фінансової звітності, та сумою прибутку або збитку, визначеною податковим законодавством, що виникає в поточному звітному періоді та продовжує існувати в майбутньому.*

Таким чином, визначення витрат або доходів з податку на прибуток слід здійснювати з чітким дотриманням наступної етапності (рис. 2.6):

- визначення балансової вартості активів на дату балансу;
- визначення балансової вартості зобов'язання на дату балансу;
- визначення доходів та витрат за результатами бухгалтерського обліку;
- нарахування податку на прибуток підприємства:

Дт 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»,

Кт 641 «Розрахунки за податками»;

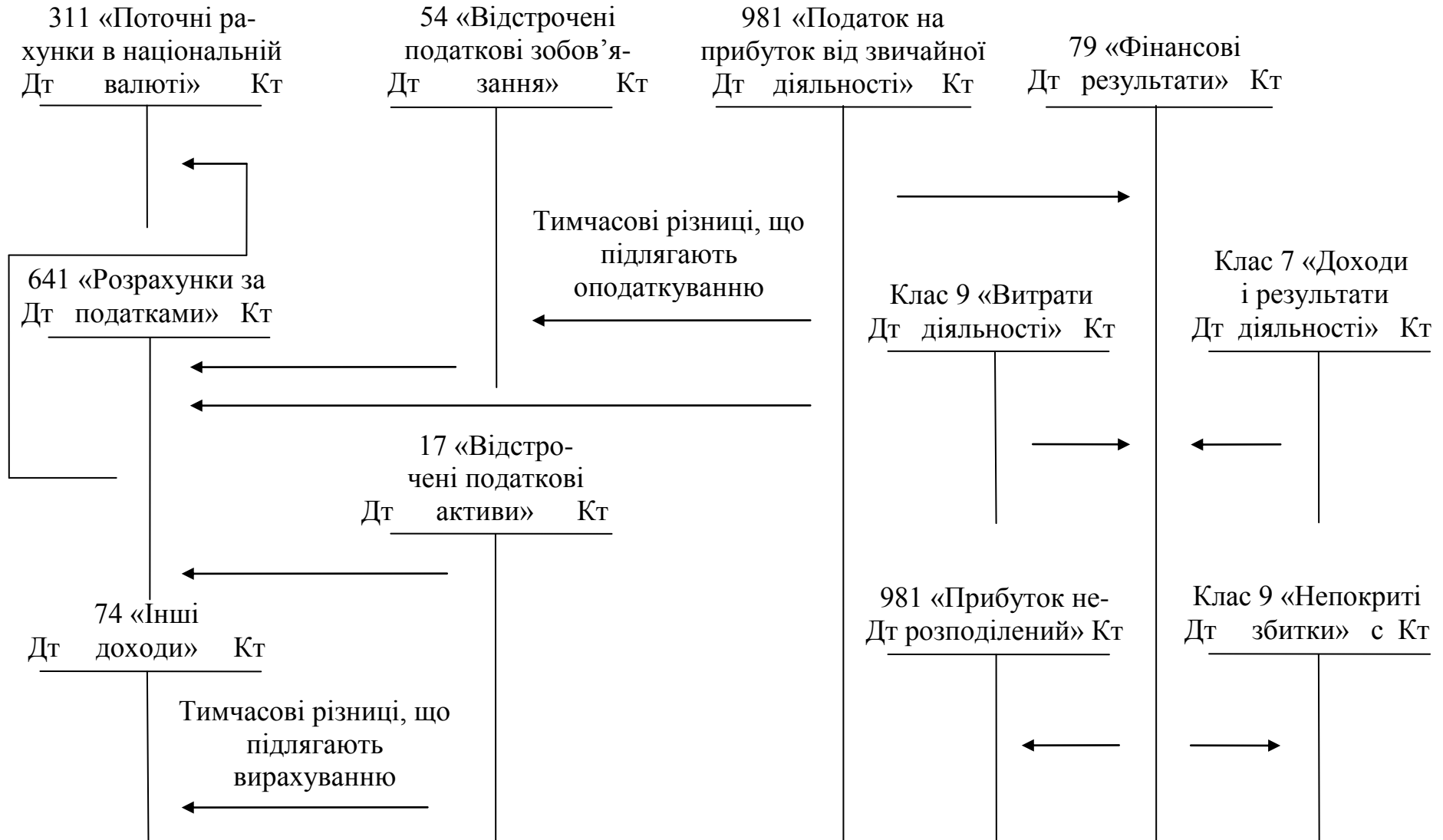


Рис. 2.6. Алгоритм визначення витрат (доходу) з податку на прибуток \*

\* Складено Мурованою Т.О.

- розрахунок суми відстрочених податкових активів (ВПА):  
Дт 17 «Відстрочені податкові активи»,  
Кт 641 «Розрахунки за податками»;
- вирахування суми відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ):  
Дт 641 «Розрахунки за податками»,  
Кт 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»;
- оцінка можливості згортання ВПА та ВПЗ;
- визначення змін ВПА та ВПЗ попередніх періодів;
- розрахунок суми витрат або доходу з податку на прибуток:  
Витрати або дохід з податку на прибуток = Поточний податок на прибуток + ВПЗ – ВПА.

Отже, витрати або дохід з податку на прибуток формуються за рахунок поточного податку на прибуток та з урахуванням відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів. Важливо, що постійні податкові різниці не входять до складу відстрочених податкових активів і зобов'язань, а тому на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються.

Крім постійних різниць, варто розрізняти також два види тимчасових різниць – ті, що підлягають оподаткуванню, та ті, що підлягають вирахуванню. Такий поділ важливий, оскільки дозволяє правильно визначити відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання, а також розрахувати витрати (доходи) з податку на прибуток. Положенням бухгалтерського обліку «Податкові різниці» передбачено виокремлення податкових різниць залежно від виду діяльності: податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції, інших операційних доходів, інших доходів, собівартості реалізованої продукції, інших операційних витрат, щодо інших витрат, надзвичайних доходів, щодо надзвичайних витрат.

Вимоги до відображення у фінансовій звітності податку на прибуток, що висуваються до національних та міжнародних компаній, однакові. Відповідно до національних стандартів, зокрема П(С)БО 17, поточний та відстрочений

податки на прибуток визнаються витратами або доходами у Звіті про фінансові результати. Витрати з податку на прибуток від звичайної діяльності відображаються у рядку «Податок на прибуток від звичайної діяльності» Звіту про фінансові результати (у дужках), дохід з податку на прибуток визначається у складі рядку «Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності». При визначенні фінансового результату від звичайної діяльності збиток від такої діяльності до оподаткування зменшується на суму податку.

Дебіторська заборгованість і зобов'язання з поточного податку на прибуток відображаються в бухгалтерському балансі у складі оборотних активів і поточних зобов'язань. Крім того, відповідно до положень П(С)БО 17 дозволяється згортати їх, якщо зобов'язання за податком на прибуток погашаються зарахуванням дебіторської заборгованості. Інформація про відстрочені податкові активи та зобов'язання розкривається у балансі у складі необоротних активів і довгострокових зобов'язань відповідно. Водночас, П(С)БО 17 дозволяє згортати такі статті, коли зобов'язання з податку на прибуток контролюються одним податковим органом.

При наявності деяких відмінностей в відображенні податку на прибуток в обліку відповідно до національних та міжнародних вимог доцільно визначити пріоритетні напрями їх гармонізації на основі міжнародних стандартів, що важливо для здійснення підприємницької діяльності суб'єктами господарювання. Це дозволить надавати на вимогу зовнішніх користувачів фінансову звітність, що є зрозумілою та порівнюваною зі звітністю іноземних компаній. Серед пріоритетних напрямів гармонізації варто відзначити: застосування у податковому обліку принципу нарахування та відповідності доходів і витрат; визначення об'єкта оподаткування на підставі бухгалтерського обліку; формування даних про доходи та витрати на основі даних первинних документів, прийнятих для відображення у регістрах бухгалтерського обліку.

Детальний аналіз національних та міжнародних стандартів з обліку розрахунків за податками і зборами свідчить про необхідність їхньої

гармонізації у частині визнання та оцінки окремих видів податків та зборів, а також здійснення перекласифікації зобов'язань та податкових різниць у фінансовій звітності. Основні напрями гармонізації обліку та звітності заборгованості перед бюджетом зображено на рис. 2.7.

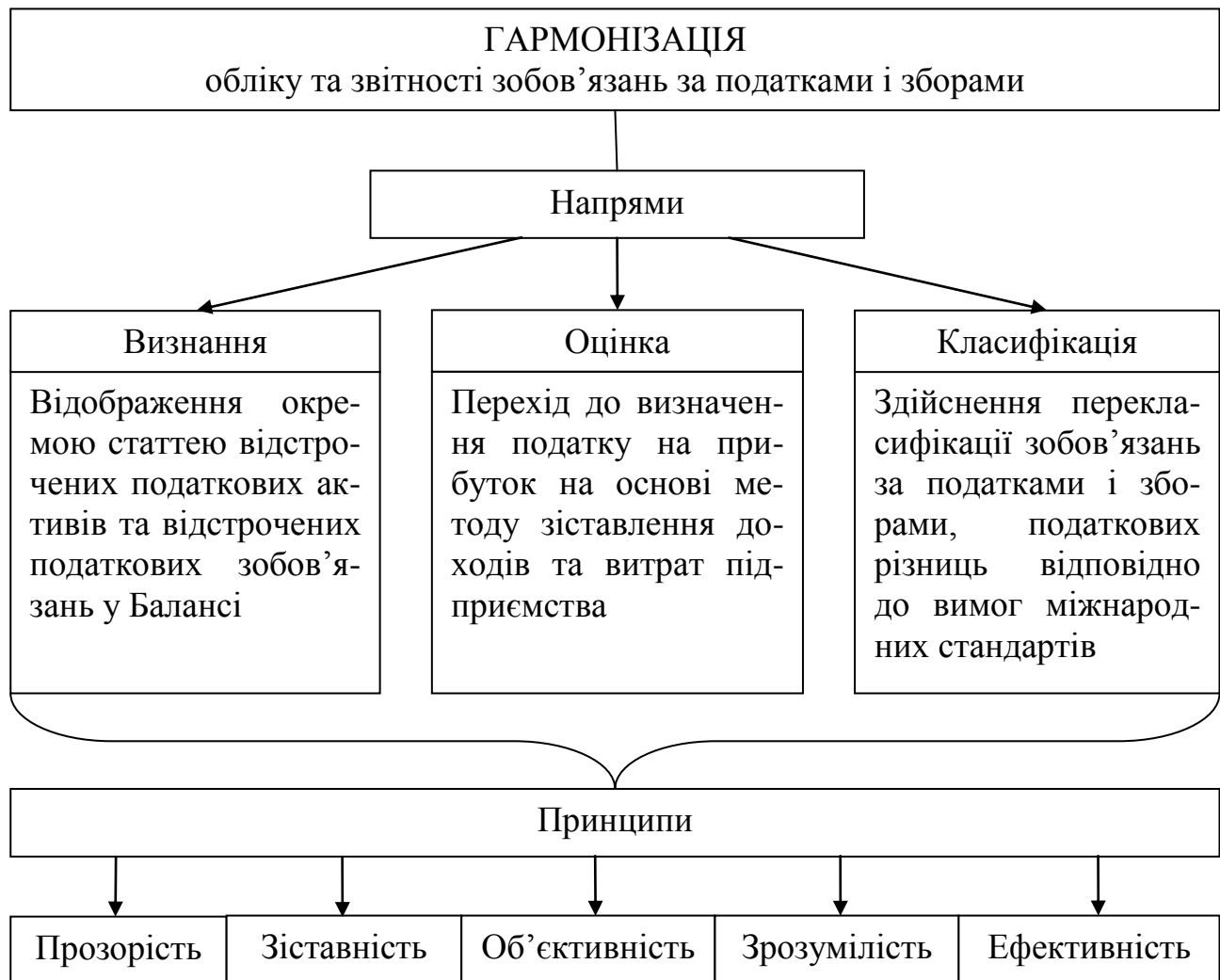


Рис. 2.7. Основні напрями гармонізації обліку та звітності зобов'язань за податками і зборами в Україні за вимогами МСФЗ \*.

\* Розроблено Мурованою Т.О.

Таким чином, до основних аспектів гармонізації національних та міжнародних стандартів належать визнання, оцінка та класифікація зобов'язань за податками і зборами. При непогашенні податкових боргів їх варто визнавати відстроченими та відображати в Балансі (Звіті про фінансовий стан, ф. № 1)

окремою статтею. При оцінці окремих видів податків та зборів варто керуватись підходами, визначеними у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Це стосується дотримання правила «першої події» при відображенні податку на додану вартість, а також застосування методу зіставлення доходів і витрат при розрахунку податку на прибуток. Перекласифікація зобов'язань та податкових різниць згідно з міжнародними стандартами підвищує інформативність та зрозумілість звітності. Однак такий підхід може призвести до зміни методики розрахунку фінансових показників та ускладнити проведення аналізу фінансової стійкості. Тому потребують перегляду підходи до проведення аналітичних процедур на підприємствах.

При узгодженні національних та міжнародних облікових систем варто дотримуватись таких принципів: прозорість, зіставність, об'єктивність, зрозумілість, ефективність. Так, принцип *прозорості* полягає в представленні в обліку та звітності відкритої та зрозумілої інформації щодо господарської діяльності вітчизняних підприємств. Така інформація надається з суворим дотриманням вимог чинних нормативно-правових актів.

Принцип *зіставності* повинен забезпечувати уніфікацію бухгалтерської документації та звітності підприємств різних країн. Узгодження окремих статей фінансової та податкової звітності забезпечить порівнянність інформації про фінансовий стан та платоспроможність підприємств, а також ефективність використання резервів та альтернативних варіантів погашення зобов'язань за податками і зборами у господарській діяльності суб'єктів господарювання.

*Об'єктивність* полягає в тому, що на відображення інформації в обліку та звітності не повинні впливати інтереси користувачів фінансової звітності, зокрема акціонерів, підприємств-контрагентів і податкових органів. Принцип об'єктивності забезпечує відображення в обліку та звітності правдивої та неупередженої інформації стосовно виникнення та погашення зобов'язань за податками і зборами. Це сприятиме забезпеченню рівних прав та обов'язків

суб'єктів розрахункових відносин, а також своєчасному виконанню зобов'язань перед бюджетом.

Бухгалтерська інформація повинна містити інформацію, доступну для розуміння зовнішніми користувачами. Зокрема, це стосується іноземних акціонерів, кредиторів, фінансових установ та інших бізнес-партнерів. Це забезпечується дотриманням принципу *зрозумілості* фінансової звітності для її зовнішніх та внутрішніх користувачів. Він означає представлення прозорості та зрозумілої інформації у фінансових звітах, достовірному представленню показників звітності компаній різних країн світу.

*Ефективність* полягає в забезпеченні належних умов для гармонізації облікових принципів в Україні та світі. Цей принцип реалізується шляхом спрощення та покращення обліку та звітності розрахунків за податками і зборами на підприємствах. Це відбувається в результаті вирішення облікових проблем правового, методичного та організаційно-практичного характеру.

Отже, в сучасних умовах інтеграції України у європейський простір виникає необхідність в удосконаленні теоретичних, методологічних та організаційно-практичних засад обліку та оподаткування молокопереробних підприємств, зокрема, податком на прибуток, податком на додану вартість, іншими податками і зборами. Це можливо шляхом гармонізації національних та міжнародних стандартів з обліку зобов'язань за податками і зборами при їх визнанні, оцінці та класифікації, а саме у частині виокремлення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань у бухгалтерському балансі, визначення податку на прибуток шляхом зіставлення доходів та витрат підприємства за звітний період, а також виокремлення анульованих різниць та їхнє відображення в бухгалтерському обліку. Використання зазначених методів сприятиме спрощенню облікового процесу на вітчизняних підприємствах, а також розумінню показників фінансової звітності іноземними акціонерами, підприємствами-контрагентами та потенційними інвесторами.

## **2.4. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля**

В умовах інтеграції економіки України у світовий економічний простір великого значення у реалізації екологічної політики держави набуває забезпечення достовірної інформації про природоохоронну діяльність підприємств. Тому у Основних засадах (стратегії) державної екологічної політики України на період до 2020 р., затверджених Законом України від 21.12.2010 р. № 2818-VI, зазначено, що одним із основних завдань реформування державної екологічної політики є створення національної інформаційної системи охорони навколишнього природного середовища. Першочергова роль в таких умовах відводиться всебічному статистичному спостереженню екологічної діяльності суб'єктів господарювання на основі форм статистичної, податкової, фінансової та нефінансової звітності.

Проте відсутність необхідних екологічних даних в обов'язковій звітності підприємств, а також чітких законодавчо визначених вимог щодо показників і повноти розкриття інформації призводять до зниження конкурентоспроможності та екологічної свідомості українських підприємств. Тимчасом, у розвинених країнах світу готують із 250 найбільших компаній 80 % нефінансові звіти, а в країнах, що розвиваються, із 2,2 тис підприємств – 45 %. В Україні, на відміну від міжнародної практики серед 100 найбільших підприємств, лише 10 % складають та оприлюднюють такі звіти [144]. Це значно ускладнює отримання повної та достовірної інформації про екологічну діяльність підприємств, дотримання екологічних стандартів при виробництві та реалізації продукції, здійснення заходів щодо попередження негативного впливу суб'єктів господарювання на довкілля.

Інформація про екологічну діяльність підприємств розкривається у декількох видах звітності – статистичній, податковій, фінансовій та нефінансовій звітності. Звітність містить інформацію про результати



економічної, екологічної та інших видів діяльності суб'єктів господарювання, активи, пасиви, рух грошових коштів, інші явища та процеси у економічній, екологічній, соціальній сферах. Розглянемо детальніше існуючі види звітності підприємств для виявлення та вирішення законодавчих, методологічних, організаційних проблем при їх складанні та удосконалення національної інформаційної системи з охорони довкілля.

*Статистична звітність.* Статистичне дослідження природоохоронної діяльності підприємств передбачає наскрізне спостереження за виробництвом екологічних товарів, наданням екологічних послуг, застосуванням екологічно безпечних технологій для виробництва інших товарів, зменшенням та попередженням викидів шкідливих речовин, скидів у водні об'єкти, утворенням та утилізацією відходів, станом екологічних зобов'язань, екологічних доходів та витрат, інвестиціями в природоохоронну сферу та ін. В інформації про екологічну діяльність підприємств зацікавлені такі користувачі: власники, управлінський персонал, працівники, бізнес-партнери, органи державної влади, потенційні інвестори, громадські організації та населення.

Розкриття сутності і ролі статистичної звітності в екологічному підприємстві потребує послідовного розгляду таких основних питань:

- визначення згідно з чинним законодавством основних термінів, які зустрічаються на практиці при складанні екологічної статистичної звітності (статистична звітність, статистичне спостереження);
- розгляд діючих форм статистичного спостереження екологічної діяльності підприємств;
- основні права та обов'язки підприємств щодо складання і подання форм статистичного спостереження природоохоронної діяльності;
- відповідальність підприємств за порушення порядку складання і подання екологічних показників.

*Статистичне спостереження* – планомірний, науково організований процес збирання даних щодо масових явищ та процесів, які відбуваються в

економічній, екологічній, соціальній та інших сферах життя України та її регіоні, шляхом їх реєстрації за спеціальною програмою, розробленою на основі статистичної методології. Статистичні спостереження проводяться органами Державної служби статистики України через збирання статистичної звітності, здійснення одноразових обліків, переписів (опитувань), вибіркового та інших обстежень.

*Статистична звітність* – форма державного статистичного спостереження, при якій уповноваженим органам надходить від підприємств (організацій, установ) необхідна їм інформація у вигляді законно встановлених звітних документів (статистичних звітів) за підписами осіб, відповідальних за подання і достовірність даних.

Починаючи з 1998 р., для збирання основних статистичних даних про функціонування підприємств та організацій усіх видів економічної діяльності і форм власності використовуються уніфіковані форми державного статистичного спостереження (табл. 2.12). Заповнення їх проводиться на підставі первинних документів, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, фінансової звітності, положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.12

**Форми державних статистичних спостережень екологічної діяльності підприємств України \***

Форма	Назва	Періодичність	Строк подання
2-ТП (повітря)	Звіт про охорону атмосферного повітря	річна	до 20 січня
		квартальна	до 25 квітня, 25 липня, 25 жовтня
1-екологічні витрати	Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі	річна	до 9 лютого
1-відходи	Поводження з відходами	річна	до 9 лютого

\* Складено Мурованою Т.О. за даними Державної служби статистики України.

Види форм екологічних статистичних звітів про природоохоронну діяльність підприємств визначено наказами Державної служби статистики України «Про затвердження форм державних статистичних спостережень із лісового господарства й охорони навколишнього природного середовища (наказ від 21.06.2010 р. № 233) та «Про затвердження форм державних статистичних спостережень із мисливства, лісового господарства й охорони навколишнього природного середовища» (наказ від 17.07.2012 р. № 302). Порядок їх заповнення регулюється відповідними інструкціями про заповнення статистичних форм № 2-ТП (повітря), № 1 екологічні витрати та № 1-відходи.

Вони містять інформацію про результати екологічної діяльності підприємств, викиди шкідливих речовин в атмосферу, водні об'єкти, утворення та утилізацію відходів, оцінку витрат на охорону навколишнього природного середовища та ін. Незважаючи на це, існує ряд недоліків організаційного характеру, які ускладнюють процес складання та подання таких звітів до державних статистичних органів. Зокрема, неузгодженість термінів подання форм державних статистичних спостережень ускладнює аналіз їх показників. Це призводить до значних викривлень інформації та порушення періодичності здійснення природоохоронних заходів на вітчизняних підприємствах.

Форма державного статистичного спостереження *№ 2-ТП (повітря) «Звіт про охорону атмосферного повітря»* містить інформацію про обсяги викидів забруднюючих речовин в атмосферу, їх очистку, джерела викидів, заходи щодо зменшення та попередження вивільнення шкідливих речовин в атмосферне повітря. Звіт складається юридичними особами, їхніми відокремленими підрозділами, які взято на державний облік територіальними органами Міністерства екології та природних ресурсів України за обсягами потенційних викидів забруднювальних речовин та парникових газів у атмосферу. За таких умов зменшується відповідальність суб'єкта господарювання у разі недотримання визначених законодавством екологічних норм. Крім того, відсутність ефективної системи розрахунку обсягу вивільнених шкідливих

речовин при проведенні перевірок державними органами значно ускладнюють процес моніторингу екологічних явищ та процесів на підприємствах. Структурними підрозділами звітність подається відокремлено від головного підприємства. Тому головні підприємства не в змозі врахувати повною мірою результати діяльності своїх підрозділів щодо охорони атмосферного повітря, відслідкувати сукупний обсяг сумарних викидів забруднювальних речовин та парникових газів підприємства в цілому та вжити відповідних заходів, спрямованих на зменшення викидів забруднювальних речовин та парникових газів у повітря.

Форма № 2-ТП (повітря) заповнюється на основі даних первинних облікових документів, зокрема форми № ПОД-2 «Журнал обліку виконання заходів з метою охорони атмосферного повітря», облікових реєстрів, фінансової звітності. Розрізняють квартальну і річну форми екологічного статистичного звіту про охорону атмосферного повітря. Річна форма № 2-ТП (повітря) складається з трьох розділів:

- 1) сумарні викиди забруднювальних речовин та парникових газів від підприємства;
- 2) викиди забруднювальних речовин та парникових газів від виробничих та технологічних процесів, технологічного устаткування (установок);
- 3) заходи, спрямовані на зменшення викидів забруднювальних речовин та парникових газів у повітря.

На відміну від річного звіту, квартальна форма № 2-ТП (повітря) містить лише один розділ про обсяг викидів забруднювальних речовин та парникових газів підприємствами. У квартальній формі статистичного спостереження звітна інформація відображається за кожний квартал окремо без урахування даних про викиди в попередньому кварталі.

Форма екологічного статистичного звіту № 2-ТП (повітря) містить інформацію лише про викиди забруднювальних речовин та парникових газів від стаціонарних джерел забруднення. Дані про викиди від пересувних джерел

забруднення, включаючи виробничу, сільськогосподарську, іншу техніку, а також автомобільний та інші види транспорту, у цих формах не враховуються. Форма звіту про охорону атмосферного повітря подається органу Державної служби статистики України за місцем здійснення економічної діяльності суб'єкта господарювання у такий строк: річна – до 20 січня наступного за звітним року, квартальна – до 25 квітня, 25 липня, 25 жовтня відповідного кварталу.

Форма державного статистичного спостереження № 1-витрати «Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» містить інформацію про капітальні інвестиції підприємств, поточні витрати на охорону довкілля, екологічні зобов'язання та пов'язані з ними екологічні платежі, послуги природоохоронного призначення.

Форма № 1-екологічні витрати заповнюється на основі даних первинного обліку фактичних витрат на охорону навколишнього природного середовища. Вона складається з чотирьох розділів:

- 1) витрати на охорону навколишнього природного середовища;
- 2) витрати на охорону навколишнього природного середовища за джерелами фінансування;
- 3) екологічні платежі;
- 4) екологічні послуги.

До витрат на охорону навколишнього природного середовища належать усі види витрат, спрямовані на запобігання, зменшення, ліквідацію забруднення, інших видів шкідливого впливу на навколишнє природне середовище, надання екологічних послуг, виготовлення екологічно чистої продукції, а також витрати на збереження біорізноманіття та середовища існування. Такі напрями витрат, як економія ресурсів та енергозбереження, враховуються тільки в тому випадку, коли вони спрямовані передусім на захист навколишнього природного середовища (наприклад утилізацію відходів, яка здійснюється з метою охорони навколишнього природного середовища).

Амортизаційні відрахування від експлуатації основних засобів та інших необоротних активів природоохоронного призначення входять до складу витрат на охорону навколишнього природного середовища.

Не враховуються у складі поточних витрат:

- заходи щодо поліпшення умов праці та техніки безпеки, незважаючи на те, що вони сприяють отриманню позитивного екологічного ефекту;
- витрати, пов'язані з використанням природних ресурсів (наприклад, водопостачання);
- вартість основних засобів природоохоронного призначення;
- перерахунки по депозитах, штрафи за порушення природоохоронного законодавства, компенсація шкоди, завданої навколишньому природному середовищу.

У звіті у складі екологічних платежів відображаються:

- збір за забруднення навколишнього природного середовища, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення, скиди забруднювальних речовин у водні об'єкти, розміщення відходів;
- штрафи за адміністративні правопорушення у сфері охорони навколишнього середовища, використання природних ресурсів, позови про відшкодування збитків і втрат, заподіяних у результаті порушення екологічного законодавства.

Неврахування інших екологічних податків та зборів (екологічний податок, рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, плата за користування надрами та ін.) значно знижує прозорість статистичного звіту щодо природоохоронної діяльності підприємства та дозволяє йому позиціонувати себе як представника «зеленого» бізнесу, незважаючи на велику кількість податків та зборів за перевищення норм забруднення навколишнього середовища.

Крім того, у формі № 1-екологічні витрати наводяться сумарні дані про

надходження (виплату) коштів за надання послуг екологічного характеру, а також надходження коштів від продажу побічної продукції та відходів. Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі подається органу державної статистики за місцезнаходженням у строк до 9 лютого наступного за звітним року.

Форма державного статистичного спостереження № 1-відходи «Поводження з відходами» містить дані про наявні відходи, класи небезпеки та поведження з ними протягом звітного періоду. Звіт про поведження з відходами подають юридичні особи, їхні відокремлені підрозділи, які утворюють, утилізують, оброблюють, зберігають відходи I-IV класів небезпеки. При цьому існують суперечності щодо віднесення певних видів відходів до визначених класів небезпеки. Для вирішення існуючої проблеми необхідно застосовувати Державний класифікатор відходів (ДК 005-96), ухвалений наказом Державного комітету статистики України від 26.02.1996 р. № 89. Крім того, у звіті «Поводження з відходами» необхідно розкривати інформацію про шкідливі речовини (продукти, сполуки) у вигляді готової продукції, яка підлягає подальшому використанню, напівфабрикати, призначені за технологією виробництва для подальшої переробки з метою одержання готової продукції, а також небезпечні відходи, які надходять у водні об'єкти зі стічними водами та викидаються в атмосферне повітря.

Усі показники, відображені у формі заповнюються за матеріалами первинної облікової документації на основі типової форми № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари», технологічної, нормативно-технічної, планово-економічної та бухгалтерської звітності. При заповненні звіту необхідно використовувати паспорти відходів, прибутково-видаткові документи, зокрема це: прибуткові, видаткові ордери, картки, відомості складського обліку, акти про прийняття матеріалів, накладні на відпуск матеріалів та речовин, документи на вивіз відходів з підприємства та ін.

Форма № 1-відходи складається з двох розділів:

- 1) об'єкти поводження з відходами: відображається кількість та загальна потужність установок поводження з відходами;
- 2) поводження з відходами: відображається інформація про утворення, отримання, передачу, утилізацію відходів за їх видами.

Серед об'єктів поводження відходів відображається інформація про установки для поводження з відходами, для яких підприємства отримали дозволи або реєстраційні документи, зокрема реєстрові карти об'єктів оброблення та утилізації відходів. Дані про поводження з відходами відображаються відповідно до видів відходів, визначених у Державному класифікаторі відходів (ДК 005-96), ухваленому наказом Державного комітету статистики України від 26.02.1996 р. № 89.

До небезпечних відходів належать відходи, що мають такі небезпечні властивості (фізичні, хімічні, біологічні та ін.), які створюють небезпеку для навколишнього природного середовища і здоров'я людини та які погребуть спеціального поводження ними. До таких небезпечних властивостей відносяться: токсичність, вибухонебезпечність, пожежна небезпечність, висока реакційну здатність, наявність збудників інфекційних хвороб та ін.

Розрізняють чотири класи небезпечності відходів:

I клас – надзвичайно небезпечні;

II клас – високо небезпечні;

III клас – помірно небезпечні;

IV клас – мало небезпечні.

У державному статистичному спостереженні за формою № 1-небезпечні відходи відображаються відходи I-III класів небезпеки, у тому числі продукція, яка непридатна та містить шкідливі речовини (наприклад, пестициди). До показників звіту не включаються дані про шкідливі речовини (продукти, сполуки) у вигляді готової продукції, яка підлягає подальшому використанню, напівфабрикати, призначені за технологією виробництва для подальшої переробки з метою одержання готової продукції, а також небезпечні відходи,



які надходять у водні об'єкти зі стічними водами та викидаються в атмосферне повітря. Вони відображаються лише у формі статистичної звітності № 2-ТП (повітря) «Звіт про охорону атмосферного повітря».

Довідково у звіті відображаються дані щодо обсягів фактичного осаду промислових стоків у сухій речовині, визначені за результатами лабораторних досліджень. Для розрахунку цього показника потрібно річний об'єм скидів помножити на сухий залишок, який розраховано за результатами лабораторних досліджень. Звіт про поводження з відходами подається органу державної статистики за місцем здійснення економічної діяльності у строк до 9 лютого наступного за звітним року.

Суб'єкти господарювання зобов'язані безкоштовно, в повному обсязі, за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, у визначені строки подавати органам Державної служби статистики України достовірну статистичну інформацію щодо екологічної та іншої діяльності, у тому числі з обмеженим доступом, дані бухгалтерського обліку та звітності екологічних процесів та явищ.

*Основні права Державної служби статистики України.* Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державний комітет статистики України» від 11 липня 2007 р. № 924 та Положення про Державний комітет статистики України, затвердженого цією Постановою, Державна служба статистики України має право:

- вивчати стан первинного обліку і статистичної звітності щодо природоохоронної діяльності підприємств, перевіряти достовірність екологічних даних, поданих підприємствами, безпосередньо відвідувати виробничі, службові та інші приміщення суб'єктів господарювання;

- вимагати від підприємств внесення виправлень до статистичної звітності, інших статистичних формулярів у разі виявлення перекручень первинних та статистичних даних щодо екологічної діяльності, а у разі невиконання цієї вимоги у визначені строки самостійно вносити зазначені

виправлення;

- подавати правоохоронним органам пропозиції щодо притягнення винних у порушенні вимог Закону України «Про державну статистику» до відповідальності;

- розглядати справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку подання та використання екологічних даних державних статистичних спостережень, та накладати адміністративні стягнення;

- давати роз'яснення щодо неправильного використання або тлумачення статистичної інформації та методології.

Проведення перевірок достовірності первинних та статистичних даних, вивчення стану первинного обліку і статистичної звітності органами державної статистики регламентується Порядком проведення перевірок достовірності первинних та статистичних даних, вивчення стану первинного обліку і статистичної звітності органами державної статистики, затвердженого наказом Держкомстату України від 19.06.2003 р. № 186 «Про затвердження Порядку проведення перевірок достовірності первинних та статистичних даних, вивчення стану первинного обліку і статистичної звітності органами державної статистики».

*Порядок проведення перевірки.* Суб'єкт господарювання, який підлягає перевірці, попереджається про це письмово не пізніше ніж за три календарні дні до початку перевірки. У повідомленні про проведення перевірки вказуються:

- посади, прізвища, імена та по батькові осіб, які здійснюватимуть перевірку;
- вид перевірки;
- програма перевірки.

Перевіряючому (керівнику групи) на всіх учасників перевірки видається відповідне доручення на проведення перевірки, у якому вказуються посади осіб, які здійснюватимуть перевірку, їх прізвища, імена та по батькові.

Доручення підписується керівником органу державної статистики, що організовує цю перевірку. Перевіряючим також надається копія повідомлення про проведення перевірки із зазначенням дати відправлення його суб'єкту перевірки.

Перевіряючі пред'являють суб'єкту перевірки доручення на проведення перевірки та особисті службові посвідчення, вивчають загальні умови роботи та організацію ведення суб'єктом перевірки первинного обліку і заповнення форм звітності, інших статистичних формулярів, здійснюють інші дії щодо організації та створення сприятливих умов для проведення перевірки. Перевірка має проводитися за детально відпрацьованою та затвердженою керівником відповідного органу державної статистики програмою, в якій детально вказуються всі необхідні етапи та дії. Суб'єкти перевірки зобов'язані забезпечувати перевіряльникам умови, необхідні для проведення перевірки, та сприяти її належній організації, а саме: надавати робоче місце і можливість користуватися засобами телефонного зв'язку та оргтехнікою, надавати на вимогу перевіряльників необхідну інформацію, у тому числі архівну та інформацію з обмеженим доступом, яка стосується діяльності суб'єкта перевірки.

*Оформлення результатів перевірки.* За результатами перевірки складається акт у двох примірниках, які підписуються перевіряючими та суб'єктом перевірки. Один примірник підписаного акта залишається суб'єкту перевірки під розписку.

В акті вказується характер виявлених порушень (постійний, випадковий). Залежно від виявлених недоліків в організації обліку та стану звітної дисципліни, достовірності звітних даних перевіряючі надають рекомендації щодо їх усунення.

У разі незгоди суб'єкта перевірки з фактами, викладеними в акті, він протягом трьох робочих днів після ознайомлення з актом і його підписання надає конкретні, аргументовані письмові зауваження щодо нього. Зазначені

зауваження мають бути розглянуті посадовими особами органів державної статистики, які проводили перевірку, протягом п'яти робочих днів від дня надходження зауважень. Результати розгляду викладаються в окремій довідці. Зауваження і довідка про результати їх розгляду додаються до акта перевірки і є його невід'ємною частиною.

*Відповідальність підприємств за порушення порядку подання або використання даних державних статистичних спостережень.* У разі виявлення перевіркою незабезпечення належного стану первинного обліку і статистичної звітності, неподання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень або подання їх недостовірними, не в повному обсязі, не за встановленою формою чи із запізненням керівник органу державної статистики вживає заходів щодо притягнення винних посадових осіб суб'єкта перевірки до відповідальності згідно з чинним законодавством України, тобто накладення адміністративного штрафу у порядку, визначеному ст. 186-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення (КоАП). Порушення порядку подання або використання даних державних статистичних спостережень карається накладанням штрафу на громадян — від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, на посадових осіб та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності – від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Крім того, у разі виявлення порушень у формах звітності, інших статистичних формулярах посадові особи органів державної статистики мають право подавати пропозиції органам прокуратури про притягнення винних до відповідальності згідно з чинним законодавством. Матеріали перевірки передаються в органи прокуратури не пізніше десяти робочих днів після завершення перевірки і підписання акта перевірки перевіряючими та суб'єктом перевірки або складення акта про відмову виконання суб'єктом перевірки законних вимог перевіряючих.

Фінансова звітність підприємств. *Фінансова звітність* – звітність суб'єкта господарювання, яка складена на підставі даних бухгалтерського обліку та містить інформацію про фінансовий стан, господарські процеси, рух грошових коштів, фінансові результати діяльності в економічній, екологічній та інших сферах за звітний період. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Фінансова звітність слугує достовірному і повному відображенню інформації про господарські процеси (операції, події), в тому числі і екологічні, які можуть впливати на прийняття управлінських рішень. Крім того, завдяки екологічним показникам цієї звітності можна дати обґрунтовану оцінку минулим, поточним і майбутнім господарським подіям та їх впливу на навколишнє природне середовище. Зокрема, це використання природних ресурсів, стан екологічних зобов'язань, доходів та витрат природоохоронного призначення, інвестиції в природоохоронну діяльність.

При складанні підприємствами екологічних звітів, що подаються зовнішнім користувачам, важливими є забезпечення дотримання вимог до порядку їх заповнення. Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) визначені загальні характеристики фінансових звітів, яких варто дотримуватися при здійсненні економічної, екологічної та інших видів діяльності. Вони мають безпосереднє відношення і до екологічної складової фінансових звітів в контексті переходу України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» наведено такі загальні характеристики: достовірне подання та відповідність МСФЗ, безперервність, дотримання принципу нарахування, суттєвість та об'єднання, згортання, частота звітності, порівняльна інформація, послідовність подання. Розглянемо їх стосовно екологічних показників фінансової звітності:

- *достовірне подання та відповідність МСФЗ*: фінансова звітність має містити повну та правдиву інформацію про фінансовий стан, господарські процеси та фінансові результати діяльності підприємств в економічній, екологічній та іншій сферах. Елементи фінансових звітів мають відображатися відповідно до критеріїв визнання, оцінки та погашення, визначених у МСФЗ;

- *безперервність*: складаючи фінансові звіти, варто оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність (економічну, екологічну та ін.) на безперервній основі. Виключенням може бути лише ліквідація підприємства або припинення діяльності;

- *дотримання принципу нарахування*: суб'єкт господарювання відображає екологічні показники фінансових звітів за принципом нарахування. Виключенням можуть бути уточнення Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів щодо оцінки окремих екологічних показників;

- *суттєвість та об'єднання*: кожний суттєвий клас екологічних статей слід подавати окремо у фінансових звітах. Статті, неподібні за характером або функціональним призначенням, варто подавати окремо, крім випадку, коли вони є несуттєвими;

- *згортання*: активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи та витрати не слід згортати, якщо тільки цього не вимагають або не дозволяють облікові стандарти та інші нормативно-правові акти;

- *частота звітності*: фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку за певний період часу діяльності в природоохоронній сфері. Відповідно до чинного законодавства звітними періодами для суб'єктів екологічного підприємництва є квартал та рік;

- *порівняльна інформація*: слід розкривати порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо розміру екологічних показників фінансової звітності. У випадку зміни або перекласифікації екологічних статей у фінансових звітах, порівняльні суми слід також перекласифікувати;

- *послідовність подання*: відображення та класифікація екологічних показників у фінансових звітах має зберігатися від одного періоду до іншого для забезпечення порівнянності інформації, контролю природоохоронної діяльності та вжиття необхідних заходів в разі її неефективного здійснення.

Наведені вище характеристики є головними атрибутами, які роблять інформацію корисною для користувачів екологічних звітів. До складу фінансової звітності входять:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до фінансової звітності.

Інформація про екологічні показники підприємств, їх зміну в процесі діяльності підприємств, впровадження природоохоронних заходів міститься у трьох формах фінансової звітності – Баланс, Звіт про фінансові результати та Примітки до річної фінансової звітності. Баланс складається станом на кінець останнього дня кварталу (року), а Звіт про фінансові результати – наростаючим підсумком з початку звітного року.

*Баланс (Звіт про фінансовий стан)* – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Баланс надає інформацію про необоротні активи природоохоронного призначення, запаси екологічно безпечної сировини, матеріалів, товарів, екологічні зобов'язання, стан розрахунків за екологічними податками і зборами, екологічні капітальні вкладення, інвестиції в природоохоронну сферу.

В активній стороні балансу у складі основних засобів відображається інформація про основні засоби природоохоронного призначення, незавершене будівництво екологічних об'єктів, придбані права природокористування, права на викиди шкідливих речовин, права сумісного користування спорудами для

охорони довкілля, амортизаційні відрахування.

До складу основних засобів природоохоронного призначення належать: станції з очищення водних ресурсів, споруди і устаткування для доочищення води, оборотні системи водопостачання, устаткування для знешкодження забруднювальних речовин із газів, устаткування та обладнання для проведення моніторингу охорони та раціонального використання водних ресурсів, об'єкти поводження з відходами та ін.

У складі незавершеного будівництва екологічних об'єктів показується вартість незавершеного будівництва, що здійснюється для власних потреб підприємства, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва.

Інформація про запаси екологічно чистої сировини та безпечної для споживання продукції відображається в складі оборотних активів підприємства. Придбані, отримані та вироблені запаси екологічної сировини та матеріалів відображаються в балансі за первісною вартістю.

В пасивній стороні балансу відображається інформація про джерела фінансування екологічних капітальних вкладень, забезпечення на проведення інвестицій в природоохоронну сферу, екологічні зобов'язання, у тому числі кредити на здійснення природоохоронних заходів, екологічні податки та збори та ін.

У складі довгострокових зобов'язань виокремлюються довгострокові кредити банків природоохоронного призначення. Для потреб бухгалтерського обліку довгострокових кредитів необхідно виділяти основні об'єкти обліку: основна сума отриманого кредиту, проценти за користування кредиту, витрати, пов'язані з отриманням кредиту.

Екологічні зобов'язання відображаються у складі поточних зобов'язань підприємств, де узагальнюється інформація про всі види розрахунків з юридичними та фізичними особами, внутрішньогосподарські розрахунки. В складі екологічних зобов'язань відображається заборгованість за екологічними податками та зборами, за розрахунками з кредиторами, короткострокові



кредити банків природоохоронного призначення.

*Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)* – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Звіт про фінансові результати надає користувачам повної, правдивої, неупередженої інформації про екологічні доходи, екологічні витрати, прибутки і збитки від екологічної діяльності підприємства за звітний період.

До екологічних доходів відносяться доходи від прийняття (надання в користування) відходів інших виробництв, доходи від продажу, вибуття об'єктів основних засобів, пов'язаних із природоохоронною діяльністю. Важливим показником екологічної діяльності є дохід від реалізації екологічно чистої продукції, який відображається у складі доходів підприємства. Дохід від реалізації відходів та дохід від торгівлі дозволами на забруднення навколишнього середовища відображаються у складі інших екологічних доходів.

До екологічних витрат входять витрати на придбання екологічно чистої сировини, оплату праці за виконану роботу пов'язану з охороною навколишнього середовища, амортизаційні відрахування природоохоронного устаткування, пені, штрафи, виплачені державі за наднормативні викиди забруднюючих речовин, пені за прострочені позики, видані на природоохоронні цілі, збитки від продажу, вибуття об'єктів основних засобів, пов'язаних із природоохоронною діяльністю, інші витрати на охорону навколишнього середовища й т.д.

Екологічні витрати, понесені під час виробництва продукції, включаються до складу собівартості реалізованої продукції. У складі адміністративних витрат та витрат на збут відображаються витрати, безпосередньо пов'язані з екологічною діяльністю (наприклад, витрати на оплату праці керівника підрозділу екологічного моніторингу). До складу надзвичайних витрат природоохоронного характеру входять всі витрати, обумовлені надзвичайними обставинами та не враховані у складі екологічних витрат.

*Примітки до фінансової звітності* – це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію та обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено обліковими стандартами. Вони містять пояснення щодо екологічних показників інших фінансових звітів. В примітках розкривається деталізована інформація про права за користування природними ресурсами, капітальні витрати на поліпшення земель, природні ресурси, біологічні активи та ін.

На обсяг інформації про екологічну діяльність підприємств, яка міститься у Примітках до річної фінансової звітності, впливає низка чинників, зокрема вид економічної діяльності підприємства, а також вимоги чинного законодавства щодо розкриття у звітності інформації природоохоронного призначення.

Вагомим недоліком існуючих форм звітності є відсутність окремих розділів або статей щодо екологічних показників діяльності підприємств. Інформація про виробництво та реалізацію екологічних товарів та послуг, запровадження екологічно чистих технологій, зменшення та попередження забруднення навколишнього середовища шкідливими речовинами, утворення та утилізацію відходів, виконання екологічних зобов'язань перед суспільством міститься лише у складі інших показників фінансової звітності або не розкривається взагалі. Це зменшує ступінь довіри суспільства до екологічного підприємництва в Україні та знижує рівень екологічної свідомості самих підприємців. Крім того, недосконалість податкового законодавства у частині визначення штрафів за недотримання екологічних норм та стандартів ведення бізнесу призводять до наявності значних викривлень у звітності та небажання запроваджувати дорогі екологічні технології. Не меншою проблемою є незначні обсяги інвестування у розвиток «зеленого» бізнесу та незацікавленість суб'єктів господарювання у реалізації екологічних проектів.

*Податкова звітність.* Ширша інформація щодо стану екологічних зобов'язань підприємства, зокрема у частині нарахування та сплати екологічних

податків, зборів, інших обов'язкових платежів наводиться у податковій звітності.

*Податкова звітність* – звітність суб'єкта господарювання, що подається платником податків контролюючому органу у відповідні строки, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання. Податкова звітність характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів. Існує майже чотири десятки видів форм податкової звітності, серед яких значне місце відводиться звітності щодо екологічних податків та зборів (табл. 2.13).

Податкова звітність про екологічні обов'язкові платежі включає податкові декларації, розрахунки та додатки до них відповідно до видів екологічних податків і зборів, які сплачуються підприємствами. Екологічна податкова звітність, зазвичай, містить дані про нараховані податкові зобов'язання за певний період, розміри штрафів за забруднення навколишнього середовища або несвоєчасну сплату екологічних податків до бюджету.

Так, екологічним законодавством визначено такі розміри екологічного податку: за забруднення водних об'єктів – від 25,05 до 5137,9 грн за тонну, за розміщення відходів – від 0,27 до 762,3 грн за тонну, за викиди в атмосферне повітря пересувними джерелами забруднення – від 32,67 до 100,19 грн за тонну, стаціонарними джерелами забруднення – від 50,09 до 1692679,53 грн за тонну [156, ст. 243-246]. Форми податкової звітності подаються платниками податків незалежно від існування у звітному періоді податкових зобов'язань та податкового кредиту у підприємства.

Більш того, платник податку на прибуток разом із Податковою декларацією з податку на прибуток подає квартальну або річну фінансову звітність. Платниками екологічних податків і зборів визнаються фізичні та юридичні особи, їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування у сфері природоохоронної діяльності або провадять

**Перелік форм податкової звітності щодо нарахування та сплати  
екологічних податків та зборів \***

Податок/збір	Вид податкової звітності
Екологічний податок	Податкова декларація екологічного податку
Фіксований сільськогосподарський податок	Податкова декларація з фіксованого сільськогосподарського податку
Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України	Податковий розрахунок з рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами
	Податковий розрахунок з рентної плати за транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України
Рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні	Податковий розрахунок з рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні
Плата за користування надрами	Податковий розрахунок з плати за користування надрами для видобування корисних копалин
	Податковий розрахунок з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин
Плата за землю	Податкова декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	Розрахунок суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електро-енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	Податкова декларація зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками

*Продовження табл. 2.13*

Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	Податкова декларація зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
Збір за спеціальне використання води	Податкова декларація збору: за спеціальне використання поверхневих та підземних вод; за спеціальне використання поверхневої води теплоелектростанціями з прямою системою водопостачання; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод житлово-комунальними підприємствами; за спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод для потреб виробництва; за спеціальне використання кар'єрної, шахтної, дренажної води
	Податкова декларація збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики
	Податкова декларація збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту (крім морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт, розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства, стоянкових та службово-допоміжних суден, та експлуатації водних шляхів річки Дунай)
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	Податковий розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів

\* Узагальнено Мурованою Т.О. за даними Податкового кодексу України [156].

екологічну діяльність (екологічні операції), що підлягає оподаткуванню відповідно до вимог Податкового кодексу України від 2.12.2009 р. № 2755-VI.

*Складання податкових декларацій з екологічних податків та зборів.*

Форми податкових декларацій з екологічних податків та зборів мають містити обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податків та зборів. До обов'язкових реквізитів належать такі:

- тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);
- звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація;
- звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);
- повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків;
- код платника податків згідно з ЄДРПОУ або податковий номер;
- реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта;
- місцезнаходження (місце проживання) платника податків;
- найменування органу державної податкової служби;
- дата подання звіту (або дата заповнення – залежно від форми);
- ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток посадових осіб платника податків;
- підписи платника податку та/або посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою платника податку (за наявності).

Крім того, форма податкової декларації з окремих видів податків та зборів додатково може містити такі обов'язкові реквізити:

- відмітка про звітування за спеціальним режимом;
- код виду економічної діяльності (КВЕД);
- код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ;
- індивідуальний податковий номер та номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість згідно з даними реєстру платників податку на додану вартість за звітний (податковий) період.

Податкова декларація з екологічних податків та зборів підписується керівником підприємства, установи, організації (або уповноваженою особою) та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до територіальних органів Державної фіскальної служби України.

Податкові декларації та розрахунки щодо окремих видів екологічних податків та зборів містять інформацію щодо нарахованих податкових зобов'язань, податкового кредиту, розмірів обов'язкових платежів, а також штрафів та пені за невиконання або несвоєчасне виконання зобов'язань суб'єктами господарювання перед бюджетом. У разі якщо у майбутніх податкових періодах платник екологічних податків та зборів самостійно виявляє помилки, він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації. Платник екологічних податків та зборів має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені.

*Подання податкових декларацій до територіальних органів Державної фіскальної служби України.* Податкова декларація з різних видів податків та зборів подається за звітний період до державної податкової інспекції, в якій перебуває на обліку платник податків. Податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

- календарному місяцю – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- календарному кварталу або календарному півріччю – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);
- календарному року – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;
- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до

1 травня року, що настає за звітним;

- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – підприємців – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Податковий контроль нарахування екологічних податків та зборів здійснюється шляхом ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів Державної фіскальної служби України, перевірок та звірок. За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

*Нефінансова звітність. Соціальна відповідальність бізнесу (СВБ)* – це концепція, згідно з якою компанії добровільно інтегрують соціальні та екологічні аспекти у свою комерційну діяльність та взаємодію із зацікавленими сторонами. Головним інструментом реалізації засад соціально відповідального бізнесу є нефінансова звітність підприємств.

*Нефінансова звітність* – це документально оформлена сукупність даних організації, що відображає середовище її існування, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, екологічній та соціальній сферах. Вона є публічною і розглядається як інструмент інформування акціонерів, співробітників, партнерів та клієнтів компанії про те, як і якими темпами компанія реалізує закладені в своїх стратегічних планах розвитку цілі щодо економічної сталості, соціального добробуту та екологічної стабільності.

Нефінансова звітність підприємств складається та подається у різних форматах. *Основними формами звітності є:*

- 1) Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору ООН (Communication on Progress – COP);



- 2) Звіт зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative – GRI);
- 3) окремий соціальний звіт, показники якого самостійно визначаються підприємством.

Останнім часом дедалі більшого розповсюдження набуває форма інтегрованої звітності, в якій об'єднуються показники фінансової та нефінансової звітностей. Підприємства самостійно визначають форму та порядок заповнення такої звітності відповідно до потреб господарювання та розвитку корпоративної соціальної відповідальності. Найпоширенішими в Україні та світі є дві форми нефінансової звітності – Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору ООН та Звіт зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності.

*Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору ООН (СОР)* – це одна з найпоширеніших та найпростіших форм нефінансової звітності. Вона обов'язкова для складання та подання підприємствами-учасниками Глобального договору ООН, які зобов'язалися дотримуватися його принципів у своїй економічній, екологічній, соціальній та іншій діяльності.

За офіційними даними Організації Об'єднаних Націй станом на 1 червня 2013 р. більше 11 тис. компаній у світі зареєстровані як учасники Глобального договору ООН, а, отже, складають та оприлюднюють Звіти про прогрес реалізації його принципів. СОР допомагає інформувати користувачів про діяльність підприємства щодо впровадження принципів Глобального договору у економічну, екологічну, соціальну та іншу діяльність. Він розміщується та оприлюднюється на офіційному веб-сайті Глобального договору ООН ([www.unglobalcompact.org](http://www.unglobalcompact.org)).

Важливо те, що участь у Глобальному договорі ООН та оприлюднення Звіту з прогресу дозволяє підприємствам отримати ряд переваг: стимулювання виходу на міжнародні ринки, встановлення ділових зв'язків з підприємствами інших країн світу, участь у міжнародних програмах з державного управління,

охорони навколишнього середовища та соціального розвитку, реалізація екологічних товарів та послуг, обмін досвідом щодо організації підприємницької діяльності, використання сировини, новітньої техніки та технологій, прийняття управлінських рішень.

Недоліком вищевказаної форми звітності є відсутність чітко визначених вимог та методик до складання звіту. Існування принципів ведення бізнесу недостатнє для повного розкриття інформації про екологічну діяльність підприємств. Крім того, суб'єктам господарювання варто вчасно звітуватися за такою формою звітності перед керівництвом Глобального договору ООН. У випадку неподання підприємством форми звіту у зазначений річний термін, вона вважається «пасивною» і зараховується до складу суб'єктів господарювання, які не виконують або несвоєчасно виконують свої зобов'язання, та з часом відраховується зі складу учасників Глобального договору. Враховуючи те, що в Україні ця форма звітності лише починає використовуватися підприємствами, існують значні ризики неправильного представлення інформації у звітності та подальшому формуванні національної інформаційної системи з охорони довкілля, а також недовіри до суб'єктів звітування з боку світової спільноти.

Звіт про прогрес має містити інформацію про відповідність господарської діяльності десяти принципам, визначених у Глобальному договорі ООН. Ці принципи об'єднані у чотири групи: права людини, трудові відносини, захист довкілля, антикорупційний принцип. Серед екологічних принципів, яких мають дотримуватися підприємства, виокремлюють такі:

1. Комерційні компанії повинні дотримуватися обережних підходів до вирішення екологічних проблем.
2. Комерційні компанії повинні ініціювати поширення відповідальності за збереження довкілля.
3. Комерційні компанії повинні стимулювати розвиток і розповсюдження екологічно чистих технологій.

Основні етапи процесу підготовки та оприлюднення Звіту про прогрес реалізації принципів Глобального договору ООН:

1. *Підготовка повідомлення про досягнутий прогрес.* Він повинен містити такі основні елементи: заява про Глобального договору у формі звернення генерального директора, голови правління або іншої вищої керівної особи підприємства, опис заходів для реалізації принципів Глобального договору, результати господарської діяльності бажано із використанням показників GRI.

2. *Поширення Звіту про прогрес серед користувачів нефінансової звітності.* Для цього використовуються всі існуючі канали комунікації суб'єктів господарювання (наприклад, веб-сайт підприємства, прес-реліз, офіційна заява та ін.).

3. *Оприлюднення Звіту про прогрес на веб-сайті Глобального договору.* Обов'язковою умовою звітування про прогрес реалізації принципів сталого розвитку є його публікація на веб-сайті Глобального договору ООН.

У випадку приєднання до Глобального договору суб'єкти господарювання, зобов'язані оприлюднити Звіт про прогрес протягом одного року із дня приєднання. Потім вони щорічно складають та оприлюднюють нефінансову звітність, яка стає частиною річної звітності та звітності про сталий розвиток підприємств. Протягом перших п'яти років у нефінансовому звіті слід розкривати інформацію щодо реалізації принаймні двох з чотирьох принципів Глобального договору за вибором підприємства (права людини, трудові відносини, екологія, протидія корупції). Після п'яти років членства у Звіті про прогрес має містити всі блоки принципів Глобального договору.

У випадку неподання підприємством форми звіту у зазначений річний термін, вона вважається «пасивною» і неспроможною вчасно інформувати спільноту про свій прогрес. Вона зараховується до складу суб'єктів господарювання, які не виконують або несвоєчасно виконують свої зобов'язання, та з часом відраховується зі складу учасників Глобального договору.

Іншою поширеною формою нефінансової звітності підприємств є *Звіт зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GRI)*. Він відображає інформацію про поширення глобалізації, пошук нових форм корпоративного управління, роль розвинених країн у розвитку екологічного підприємництва, оцінку досягнень в сфері сталого розвитку, зацікавленість держави та фінансових ринків у нефінансовій звітності.

У 1999 р. Глобальна ініціатива зі звітності вперше опублікувала рекомендації зі складання та подання звітності зі сталого розвитку. Відповідно до опублікованих рекомендацій визначено ряд принципів, якими варто керуватися при складанні звітності зі сталого розвитку (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Принципи складання Звіту зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності [44, с. 139].

Система звітності зі сталого розвитку є основою для розкриття підприємством інформації про результати господарської діяльності щодо забезпечення сталого розвитку. *Основними елементами звітності за GRI є:*

- характеристика підприємства: опис діяльності та стратегії розвитку;
- інформація про підходи до корпоративного управління;
- показники результативності економічної, екологічної, соціальної діяльності підприємства.

Економічна діяльність характеризує вплив організації на економічне становище зацікавлених осіб, а також на економічні системи місцевого, національного і глобального рівнів. Показники GRI повинні відображати аспекти економічної результативності на ринках за присутності та непрямого економічного впливу.

Екологічна діяльність пов'язана із впливом організації на живі та неживі природні системи, включаючи екосистеми, землю, повітря і воду. При звітуванні суб'єкт господарювання розкриває також інформацію про використання сировини, матеріалів, енергії, води, біорізноманіття, викидів, відходів, товарів і послуг природоохоронного призначення, відповідність екологічним вимогам тощо. Крім того, у частині екологічних показників розкривається інформація щодо екологічної політики підприємств, заходи по охороні навколишнього середовища, запровадження сертифікованих систем управління якістю та екологічного менеджменту, результати діяльності за показниками GRI, підтримка зі сторони підприємств екологічних ініціатив громадських та професійних організацій.

Соціальна діяльність розкриває вплив організації на соціальні системи, в рамках яких вона функціонує. Показники соціальної результативності, які підприємство відображає у нефінансовому звіті, містять підходи до організації праці, визначення прав людини, відповідальності за реалізовану продукцію. Поряд із економічними, екологічними та соціальними показниками наводиться детальна інформація у вигляді протоколів. Вони містять визначення основних

понять та рекомендації щодо розрахунку показників, методики складання та інші технічні моменти. Інформація про галузеві особливості підприємств наводиться у розділі щодо інструментарію Звіту зі сталого розвитку. В них розкриваються питання сталого розвитку із специфічними особливостями, притаманними видам економічної діяльності (добувна промисловість, переробна, автомобілебудування, фінансова діяльність, державний сектор та ін.).

Після завершення процесу складання звітності підприємства мають вказати рівень охоплення принципів GRI залежно від кількості показників, які відображаються у звітності. Система GRI передбачає три рівні звітування: А, В і С. Якщо звітність пройшла зовнішню оцінку, підприємство додає «плюс» (+) до рівня своєї нефінансової звітності. Наприклад, звітність з рівнем В+ свідчить про те, що суб'єкт господарювання надав інформацію про основні показники та частину додаткових показників GRI, звіт перевірений зовнішнім аудитором на повноту та достовірність представленої інформації.

Процес підготовки нефінансового звіту складається з таких етапів:

- 1) створення окремого функціонального підрозділу або робочої групи для роботи над звітом;
- 2) залучення зацікавлених осіб до процесу підготовки звіту;
- 3) збір та обробка даних про господарську діяльність підприємства;
- 4) заповнення форми звіту;
- 5) аудиторська перевірка звітної інформації.

Перший в Україні звіт про корпоративну соціальну відповідальність склала та оприлюднила фінансового-промислова група «System Capital Management» у 2005 р. Це дозволило їй стати лідером серед інших компаній у сфері корпоративної соціальної відповідальності. Тільки за перші п'ять років після першої публікації звіту про корпоративну соціальну відповідальність 38 компаній в Україні опублікували 55 нефінансових звітів, у тому числі: Звітів про прогрес (СОР) – 47, Звітів за системою GRI – 7, інших нефінансових звітів

– 6 [2, с. 33-34]. Зокрема, це група компаній: «System Capital Management», «ДТЕК», «Оболонь», «Coca-Cola Beverages Ukraine», «Ernst & Young», «Метінвест», «Укрсоцбанк», «Галнафтогаз», «Воля», «XXI Век» та ін.

Українські компанії, які працюють з нефінансовою звітністю, лише починають використовувати принципи корпоративної соціальної відповідальності у своїй господарській діяльності та інструменти нефінансового звітування. Найпоширенішими показниками нефінансової звітності підприємств в Україні є: умови праці, розвиток людського капіталу; збереження навколишнього природного середовища, благодійна діяльність, співпраця з громадськими організаціями. Українські компанії все частіше розкривають інформацію про надання благодійної допомоги, проведення соціальних акцій тощо.

В той же час, основні питання соціальної відповідальності знаходяться поза увагою суб'єктів господарювання. До них варто віднести протидію корупції та відповідальність за якість виробленої продукції. Інформація щодо антикорупційної діяльності підприємств донині не відображається або відображається не в повній мірі у нефінансовій звітності українських підприємств. Крім того, незначна кількість підприємств вказує на існування затверджених правил та процедур відбору бізнес-партнерів, культури співпраці з ними, прийняття працівників на роботу.

Для уникнення існуючих проблем у частині корпоративної соціальної відповідальності в Україні варто розглянути переваги нефінансового звітування, які отримують підприємства в усьому світі. До вигод складання та оприлюднення суб'єктами господарювання нефінансової звітності можна віднести наступні:

1. *Нефінансова звітність допомагає компанії розбудувати процес управління.* Під час підготовки звіту компанія отримує можливість проаналізувати власну стратегію, провести об'єктивну оцінку нефінансових ризиків, залучити менеджерів, відповідальних за функціональні напрямки, до

визначення ролі та оцінки впливу компанії на суспільство;

2. *Нефінансова звітність будує довіру до компанії.* Для працівників компанії соціальна звітність є значним стимулом, роз'яснюючи соціальну роль їх роботи. Бізнес партнери, державні органи, споживачі також формують своє ставлення до компанії з врахуванням наявності нефінансової звітності.

3. *Нефінансова звітність підвищує прозорість компанії.* Наявність нефінансової звітності поряд із фінансовою дозволяє зацікавленим особам отримувати інформацію про соціальні та екологічні аспекти діяльності компанії в комплексі з інформацією про економічні результати. Це дозволяє ефективно оцінювати ризики бізнесу, що стає важливим фактором оцінки діяльності компаній з боку акціонерів, інвесторів та кредиторів.

4. *Нефінансова звітність зміцнює ділові відносини.* Ефективна комунікація з бізнес-партнерами дозволяє компанії отримати репутаційні вигоди як прозорої і відкритої до співпраці через встановлення чітких вимог до контрагентів та відкритості щодо принципів своєї роботи. Наявність нефінансової звітності дозволяє компаніям зберегти та розширити бізнес з транснаціональними компаніями та вийти на ринки, де соціально-відповідальний бізнес є фактором конкурентної боротьби і які мають вищу рентабельність.

Результати комплексного аналізу звітності свідчать про необхідність здійснення оцінки ефективності діяльності підприємств за трьома аспектами: економічний, соціальний та екологічний. Саме такі три розділи, як правило, представлені і в нефінансових звітах суб'єктів господарювання країн світу. Українські підприємства лише починають використовувати принципи корпоративної соціальної відповідальності у своїй господарській діяльності та інструменти нефінансового звітування. Найпоширенішими показниками нефінансової звітності підприємств в Україні є: умови праці, розвиток людського капіталу; збереження навколишнього природного середовища, благодійна діяльність, співпраця з громадськими організаціями та ін. У той же



час, дані щодо екологічних наслідків виробництва, основні екологічні показники, мета та стратегія вирішення екологічних проблем здебільшого перебувають поза увагою суб'єктів господарювання.

Досліджено, що зарубіжні країни мають екологічні закони, що обмежують екологічні наслідки діяльності підприємств, регулюють порядок складання та оприлюднення екологічної звітності. В Україні відсутнє законодавство, що сприяє розвитку соціально відповідального бізнесу та складанню нефінансової звітності, хоча й функціонує ряд організацій, діяльність яких спрямована на розвиток нефінансового звітування. Зокрема, це Консультативна рада з розробки Національної концепції розвитку соціальної відповідальності бізнесу, Центр розвитку корпоративної соціальної відповідальності, Спільнота соціально відповідального бізнесу в Україні та інші громадські організації. Незважаючи на це, відсутність нормативно-правового забезпечення та методик складання нефінансових звітів значно ускладнює функціонування національної інформаційної системи з охорони довкілля та вихід українських підприємств на міжнародні ринки.

З огляду на вищезазначене, варто визначити форму нефінансових звітів, відповідно до якої мають звітуватися суб'єкти господарювання в Україні. Основними елементами звітності мають стати: характеристика підприємства; опис діяльності та стратегії розвитку, інформація про підходи до корпоративного управління; економічні, екологічні та соціальної показники діяльності підприємства. При цьому особливу увагу варто звернути на екологічні показники нефінансових звітів. Їх варто наводити у розрізі таких складових: основні засади екологічної політики суб'єкта господарювання; сировина та матеріали, що використовуються підприємствами у своїй діяльності; споживання та реалізація електроенергії; обсяги використання та забруднення водних ресурсів; експлуатація та збереження земельних ресурсів; обсяги забруднення атмосферного повітря; використання транспортних засобів; виробництво екологічно чистих товарів та надання екологічних послуг; розмір

штрафу та пені за недотримання вимог екологічного законодавства; витрати на поліпшення технічного оснащення та використання екологічно безпечних технологій, інші природоохоронні заходи підприємства.

Отже, нефінансова звітність компаній як інструмент соціально відповідального бізнесу відіграє важливу роль у поліпшенні організації господарської діяльності та підвищення їх конкурентоспроможності в умовах виходу на міжнародні ринки. Як свідчить міжнародний та український досвід, підприємства, які розвивають корпоративну культуру та складають нефінансову звітність, отримують значні переваги серед конкурентів: підвищення репутації серед конкурентів та зростання зацікавленості інвесторів, доступ до нових джерел фінансування, інвестиційних фондів та нових ринків збуту, зростання прибутків завдяки покращенню якості та ефективності управління людськими ресурсами.

\*\*\*\*\*

На основі дослідження, проведеного у другому розділі, можна зробити такі основні висновки.

З прийняттям Податкового кодексу України виникло багато проблем методичного та організаційного характеру, які потребують негайного вирішення. Оцінювання відстрочених податкових зобов'язань варто здійснювати із застосуванням коригування на загальний індекс цін. При здійсненні індексування інших статей фінансової звітності виникають податкові різниці, що призводять до появи відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань у підприємств. Важливо здійснювати такий перерахунок щодо відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, особливо щодо таких, що можуть виникати в одному звітному періоді, а погашатися – впродовж наступних періодів. При оцінці податкових зобов'язань варто враховувати наявні у молокопереробних підприємств штрафи та пені. Витрати, понесені внаслідок застосування штрафних санкцій та пені, необхідно відображати у складі інших операційних витрат, оскільки зобов'язання за податками і зборами визнаються в результаті здійснення основної діяльності підприємств.

Крім того, необхідно доповнити категоріально-понятійний апарат Податкового кодексу трактуванням податкової звітності, визначивши її як вид звітності підприємств щодо стану розрахунків за податками і зборами, на підставі якої здійснюється нарахування та сплата окремих видів податків та зборів до бюджету. До складу податкової звітності відносяться податкові декларації, розрахунки, довідки та інші документи, визначені обов'язковими для складання та подання суб'єктами господарювання – платниками податків. Для вирішення проблем неузгодженості термінів внесення змін та подання такої звітності контролюючим органами слід узгодити терміни подання податкових декларацій у разі зміни їх форми та методики заповнення та

удосконалити порядок заповнення податкової звітності шляхом доповнення її обов'язкових реквізитів.

Для оптимізації бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах запропоновано типову облікову політику з урахуванням особливостей оподаткування виду економічної діяльності, побудовано логічно-структурований робочий план рахунків у частині здійснення податкових розрахунків та спрощено систему документообороту. Дослідивши практичну діяльність молокопереробних підприємств Київської області, можна зробити висновок про доцільність визначення порогу суттєвості щодо зобов'язань за податками і зборами на рівні 3% для молокопереробної галузі.

У межах звітного місяця суми ПДВ варто відображати лише на рахунку 641 «Розрахунки за податками», без відкриття рахунків податкових зобов'язань і податкового кредиту. Проте відповідно до вимог податкового законодавства у випадку здійснення передоплати та відвантаження молочної продукції у різних звітних місяцях, інформацію щодо податкових зобов'язань та податкового кредиту необхідно відображати у розрізі рахунків 643 та 644 з подальшим відображення у складі інших оборотних активів та зобов'язань у податковій і фінансовій звітності. Неузгодженість положень національних та міжнародних стандартів зумовила необхідність гармонізації підходів до обліку в Україні та ЄС. Це можливо шляхом уніфікації підходів до визнання та оцінки податкової заборгованості, а також здійснення перекласифікації податків та зборів у складі зобов'язань, податкових різниць підприємств.

Використання зазначених пропозицій сприятиме удосконаленню методики обліку та звітності зобов'язань за податками і зборами, спрощенню облікового процесу на молокопереробних підприємствах, а також розумінню показників фінансової звітності іноземними акціонерами, підприємствами-контрагентами та потенційними інвесторами.

---

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ

#### **3.1. Сутність та основні завдання аудиту зобов'язань за податками і зборами**

Економічна невизначеність в Україні, спричинена крахом ряду провідних компаній у США та країнах Європи, зумовила підвищення уваги до проблем підтримання фінансової стабільності та забезпечення ефективності функціонування вітчизняних підприємств. Останніми роками простежується тенденція до зменшення кількості прибуткових підприємств, особливо у переробній промисловості. Показники фінансових результатів важливі при проведенні аудиту, оскільки на їх основі обґрунтовується правильність та достовірність інформації, представленої у фінансовій звітності. Станом на 1 січня 2013 р. частка підприємств переробної промисловості, які за підсумками року отримали негативний фінансовий результат від своєї діяльності, становила 48,2 % [163]. У 2011 р. вперше за останні 10 років показник по галузі в цілому склав від'ємне значення (-3,2 млрд. грн.) і мав негативне значення до початку 2010 р. (табл. 3.1, рис. 3.1).

Така ситуація свідчить про низьку платоспроможність вітчизняних переробних підприємств. Внаслідок цього несвоєчасно здійснюються розрахунки з бізнес-партнерами, працівниками, акціонерами, зростає заборгованість суб'єктів господарювання перед фінансовими установами та державними податковими органами. Сучасна українська економіка потребує негайного відновлення зростання шляхом модернізації та підвищення конкурентоспроможності підприємств переробної промисловості, стримування інфляції, забезпечення сприятливих умов для розвитку бізнесу.

**Показники динаміки фінансових результатів підприємств переробної промисловості в Україні  
за 2004-2013 рр. \***

Рік	Прибуток/ збиток, млн. грн.	Абсолютний приріст (зниження), млн. грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1 % приросту, млн. грн.
		ланцюго- вий	базисний **	ланцюго- вий	базисний	ланцюго- вий	базисний	
2004	6661,9	-	-	-	-	-	-	-
2005	2922,5	-3739,4	-3739,4	43,9	43,9	-56,1	-56,1	66,6
2006	7822,3	4899,8	1160,4	267,7	117,4	167,7	17,4	29,2
2007	17180,1	9357,8	10518,2	219,6	257,9	119,6	157,9	78,2
2008	20887,1	3707	14225,2	121,6	313,5	21,6	213,5	171,8
2009	23853	2965,9	17191,1	114,2	358,1	14,2	258,1	208,9
2010	32712,2	8859,2	26050,3	137,1	491,0	37,1	391,0	238,5
2011	-3167	-35879,2	-9828,9	-9,7	-47,5	-109,7	-147,5	327,1
2012	-8989,4	-5822,4	-15651,3	283,8	-134,9	183,8	-234,9	-31,7
2013	4968,1	13957,5	-1693,8	-55,3	74,6	-155,3	-25,4	-89,9

\* Розраховано авторами за даними Державної служби статистики України [163].

\*\* Тут і далі за базу взято 2004 р.

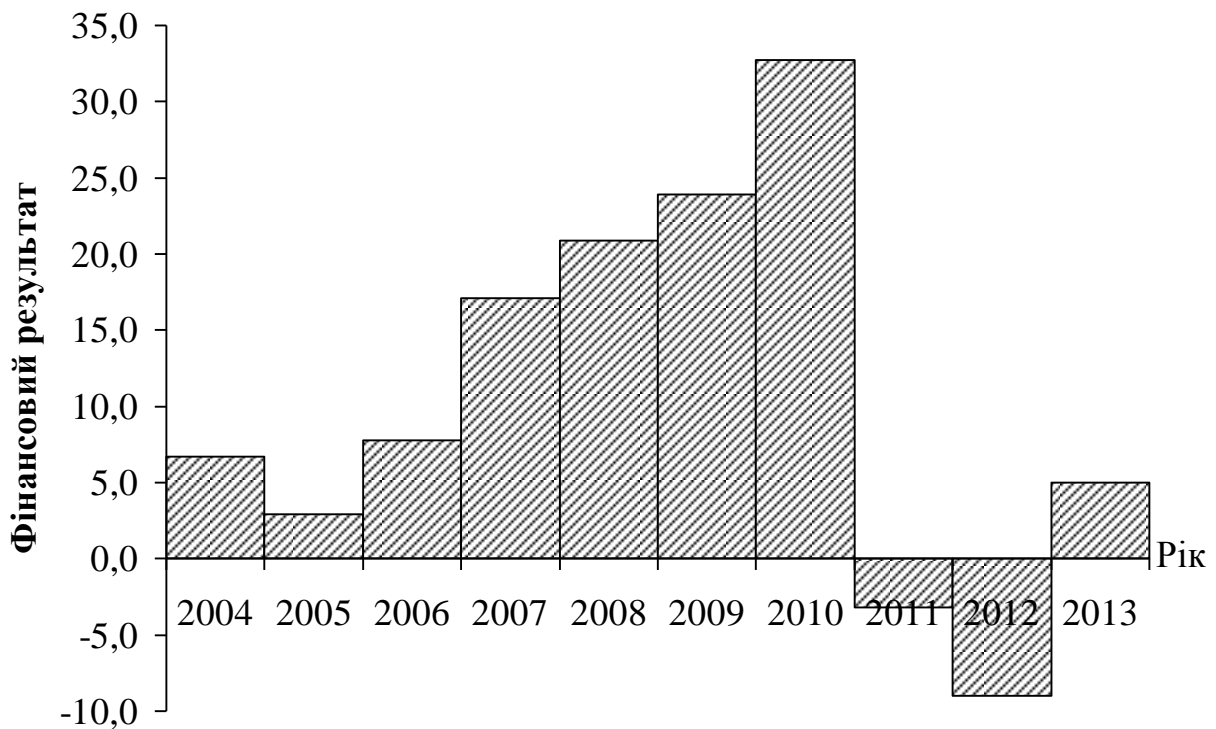


Рис. 3.1. Динаміка прибутку (збитку) переробних підприємств України за 2004-2013 рр., млрд. грн. \*

\* Зображено авторами за даними Державної служби статистики України [163].

Для вирішення цих та інших важливих стратегічних завдань в Україні реалізується ряд заходів соціального, економічного, фінансового, науково-технічного та інноваційного характеру. Значне місце серед них відводиться реформуванню податкової системи та запровадженню Податкового кодексу. Ним передбачено скорочення кількості податків та зборів, запровадження єдиного соціального податку, перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва на сферу споживання, ресурсні та екологічні платежі, перегляд підходів до формування бази оподаткування, методів нарахування податків, гармонізацію бухгалтерського обліку і податкового законодавства, зменшення кількості податків та ін.

Зі змінами у методиці бухгалтерському обліку виникає потреба у перегляді методологічних та організаційно-практичних засад здійснення аудиторської перевірки операцій з оподаткування діяльності молокопереробних підприємств. Тому окремі аспекти аудиту зобов'язань за податками та зборами потребують подальшого вивчення та удосконалення з метою пошуку оптимальних умов для здійснення господарської діяльності вітчизняними переробними підприємствами.

Дослідженням актуальних питань аудиту розрахунків з бюджетом займалося багато видатних вчених та аудиторів-практиків в Україні та світі. Вагомий вклад у вітчизняну наукову думку зробили такі фахівці з аналізу та аудиту: Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, В.І. Драч, І.К. Дрозд, Г.І. Купалова, В.П. Пантелєєв, І.І. Пилипенко, К.І. Редченко, Б.Ф. Усач та ін. [17, 46, 47, 49, 92, 149, 153, 199, 221]. Серед іноземних науковців та спеціалістів у цій галузі знань варто відмітити таких: Е.А. Аренс, С.М. Бичкова, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, Дж.К. Лоббек, В.М. О'Реллі, В.П. Суйц, В.А. Танков, А.Д. Шеремет та ін. [1, 24, 2, 241, 217, 241]. Ці вчені зробили знаний внесок у розвиток аудиту як науки, сформулювавши основні концепції та постулати, розробили організаційні та методичні основи аудиту окремих об'єктів, зокрема, розрахунків за податками і зборами, методику аудиторського тестування та складання робочих документів з перевірки заборгованості.

Не дивлячись на це, залишається ще багато питань, які потребують подальшого дослідження та уточнення. Зокрема, це стосується вивчення сутності аудиту операцій з оподаткування підприємств, наукового обґрунтування необхідності представлення в програмі аудиторської перевірки такого облікового об'єкта, як зобов'язання за податками та зборами, визначення основних завдань перевірки, перегляду підходів до визначення рівня суттєвості з урахуванням існуючих ризиків в молокопереробній промисловості та удосконалення робочої документації аудиту зобов'язань за податками і зборами. Крім того, прийняття Податкового кодексу передбачає зміни у



методології обліку та звітності заборгованості за податками та зборами. Це вимагає від аудиторів перегляду існуючих підходів до організації аудиторського процесу та методики аудиту боргів. Отже, враховуючи актуальність зазначених вище питань, необхідно з'ясувати сутність, мету та завдання аудиту заборгованості за податками та зборами, оскільки від правильного визначення цих понять залежить подальший процес організації аудиторської перевірки на підприємствах переробної галузі.

Метою написання даного параграфу є дослідження теоретичних основ аудиту операцій з оподаткування та визначення категорії «аудит зобов'язань за податками і зборами», його мети та завдань відповідно до вимог законодавства України та Міжнародних стандартів аудиту. Для цього необхідно вивчити існуючі наукові розробки з проблем податкового аудиту, висвітлити авторську позицію щодо сутності аудиту зобов'язань за податками і зборами, його мети та завдань з урахуванням позитивної вітчизняної та міжнародної практики, визначити методологічне та інформаційне забезпечення аудиту заборгованості підприємств молокопереробної заборгованості.

Детальний аналіз існуючих розробок з проблем аудиту свідчить про те, що дедалі частіше в науковій літературі, методичних вказівках та робочій документації аудиторських фірм застосовується термін «податковий аудит» щодо перевірки розрахунків з бюджетом. Розглянемо детальніше існуючі підходи до розуміння цієї категорії, об'єднавши їх у дві групи. Перша група науковців характеризує податковий аудит як один із видів незалежного аудиту (О.І. Малишкін, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет та ін.). Представники другого напрямку відносять його до форм державного фінансового контролю (Т.В. Василькова, А.Г. Загородній, Е.В. Кондукова та ін.) (рис. 3.2).

Розглянемо детальніше існуючі підходи до трактування аудиту заборгованості перед податковими органами. Учені-економісти, що належать до першого напрямку, визначають податковий аудит як один із видів аудиторської перевірки. Зокрема, А.Д. Шеремет та В.П. Суйц зазначають, що за

призначенням він поділяється на аудит фінансової звітності, податковий аудит, аудит на відповідність вимогам, ціновий аудит, управлінський (виробничий) аудит, аудит господарської діяльності, спеціальний аудит [241, с. 46].

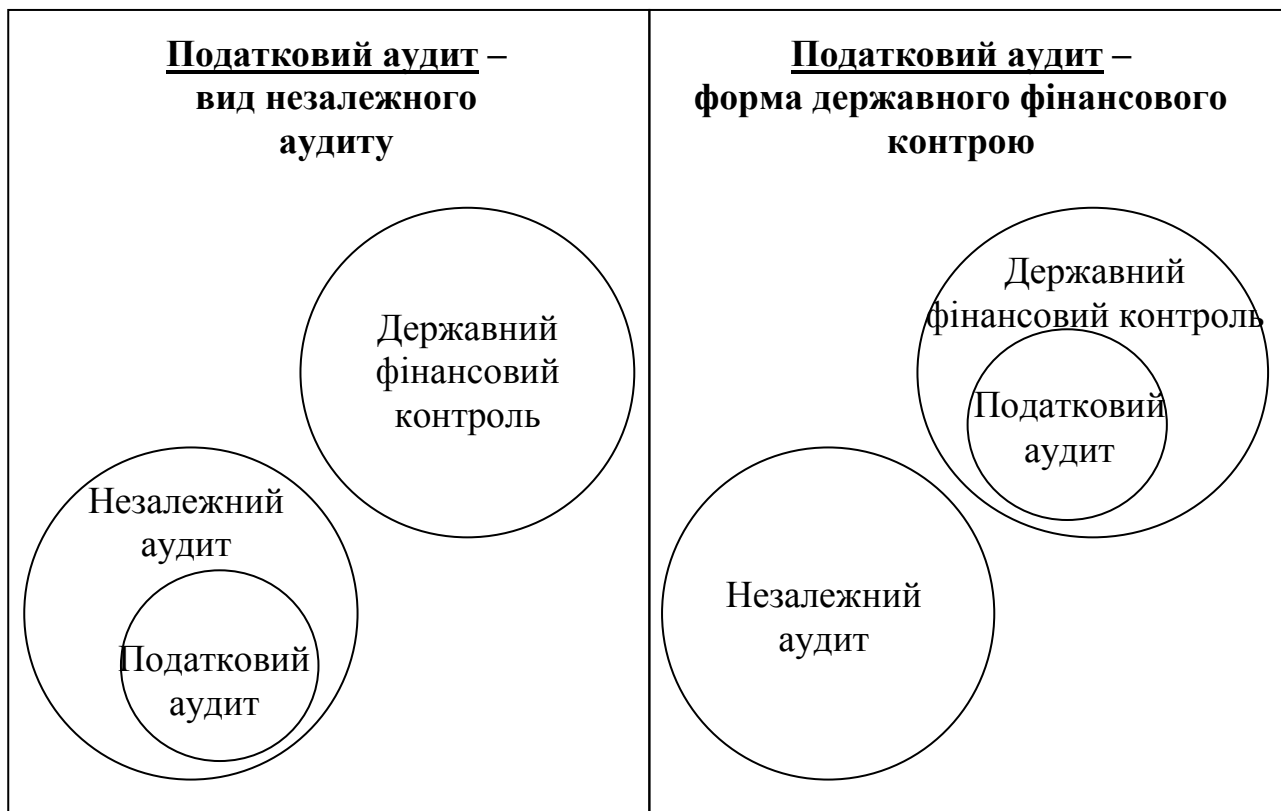


Рис. 3.2. Теоретичні підходи до визначення податкового аудиту \*

\* Складено Мурованою Т.О.

О.І. Малишкін погоджується з попередньою думкою і вважає, що «податковий аудит (незалежний) – перевірка даних податкового обліку і показників податкової звітності платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про її повноту і достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України про оподаткування, нормативним документам центрального податкового органу щодо правил оподаткування» [100, с. 32]. Нині відбуваються процеси гармонізації бухгалтерського та податкового обліку і зникає необхідність в аудиті податкового обліку та виокремленні його окремою статтею в аудиторській програмі. Правильність відображення в бухгалтерському обліку податку на

прибуток та податкових різниць має перевірятися при аудиті зобов'язань за податками та зборами.

Вчені, що належать до другої групи, вважають, що податковий аудит є однією з форм державного фінансового контролю. Зокрема, А.Г. Загородній та Г.Л. Вознюк ототожнюють податковий аудит із податковою перевіркою, визначаючи його як «процесуальні дії органів контролю щодо правильності обчислення, своєчасності і повноти сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків» [58, с. 52]. Тобто такий підхід виключає його віднесення до однієї з форм незалежного аудиту.

В.О. Танков погоджується з попередніми авторами, розглядаючи податковий аудит як перевірку органами державного фінансового контролю дотримання законодавства про податки та збори [217, с. 14]. Податковий аудит – це один із методів здійснення державного контролю, тому неправомірним є включення його до видів незалежного аудиту.

Такої ж позиції притримуються Т.В. Василькова та Е.В. Кондукова, акцентуючи увагу на ієрархічності побудови зв'язку понять. Вони наголошують на тому, що «податковий контроль є складовою державного фінансового контролю, а податковий аудит – однією із форм або функцій податкового контролю» [25, с. 17-18]. Крім того, вони вважають, що аудит варто проводити за обліковими об'єктами. З таким підходом варто погодитися, оскільки дублювання об'єктів обліку та аудиту спрощує виявлення суттєвої інформації, зменшує аудиторський ризик в цілому, а також і ризик не виявлення, допомагає ефективно організувати аудиторський процес.

Існуюча наукова дискусія ускладнюється тим, що донині в законодавстві України та Міжнародних стандартах аудиту відсутнє визначення податкового аудиту. З метою уникнення дублювання категоріального апарату різних за своїм призначенням видів економічного контролю варто враховувати призначення кожного із них. Так, державний фінансовий контроль

здійснюється в інтересах контролюючих органів з метою виявлення правопорушень та зловживань. На відміну від державної перевірки незалежний аудит здійснюється в інтересах власників підприємства з метою огляду бізнесу, перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, уникнення викривлень інформації в майбутньому. Тому ми вважаємо, що податковий аудит варто розглядати як одну із форм фінансового контролю, а в теорії та практиці аудиту необхідно застосовувати термін «аудит зобов'язань за податками і зборами».

В сучасних умовах виникає гостра потреба у перевірці правильності відображення в бухгалтерському обліку окремих видів податків та зборів у контексті аудиту зобов'язань підприємств молокопереробної промисловості. Провівши системне дослідження існуючих наукових розробок та законодавчої бази, ми дійшли висновку, що *аудит зобов'язань за податками і зборами – це перевірка даних бухгалтерського обліку операцій з оподаткування, показників податкової та фінансової звітності, дотримання облікової та податкової політик підприємства з метою формулювання аудитором незалежної, об'єктивної та обґрунтованої думки про те, що звітність складена в усіх суттєвих аспектах, є достовірною та відповідає вимогам податкового законодавства України.*

Такий підхід до розуміння сутності перевірки є доцільним, оскільки характеризує аудит зобов'язань за податками і зборами з точки зору аудиту на відповідність, охоплює мету та дозволяє визначити на її основі завдання, сформувавши методичне та інформаційне забезпечення перевірки заборгованості на підприємствах різних видів економічної діяльності, зокрема, і молокопереробної промисловості (рис. 3.3). Тому вважаємо за доцільне використовувати саме цей термін в науковій літературі та аудиторській практиці.

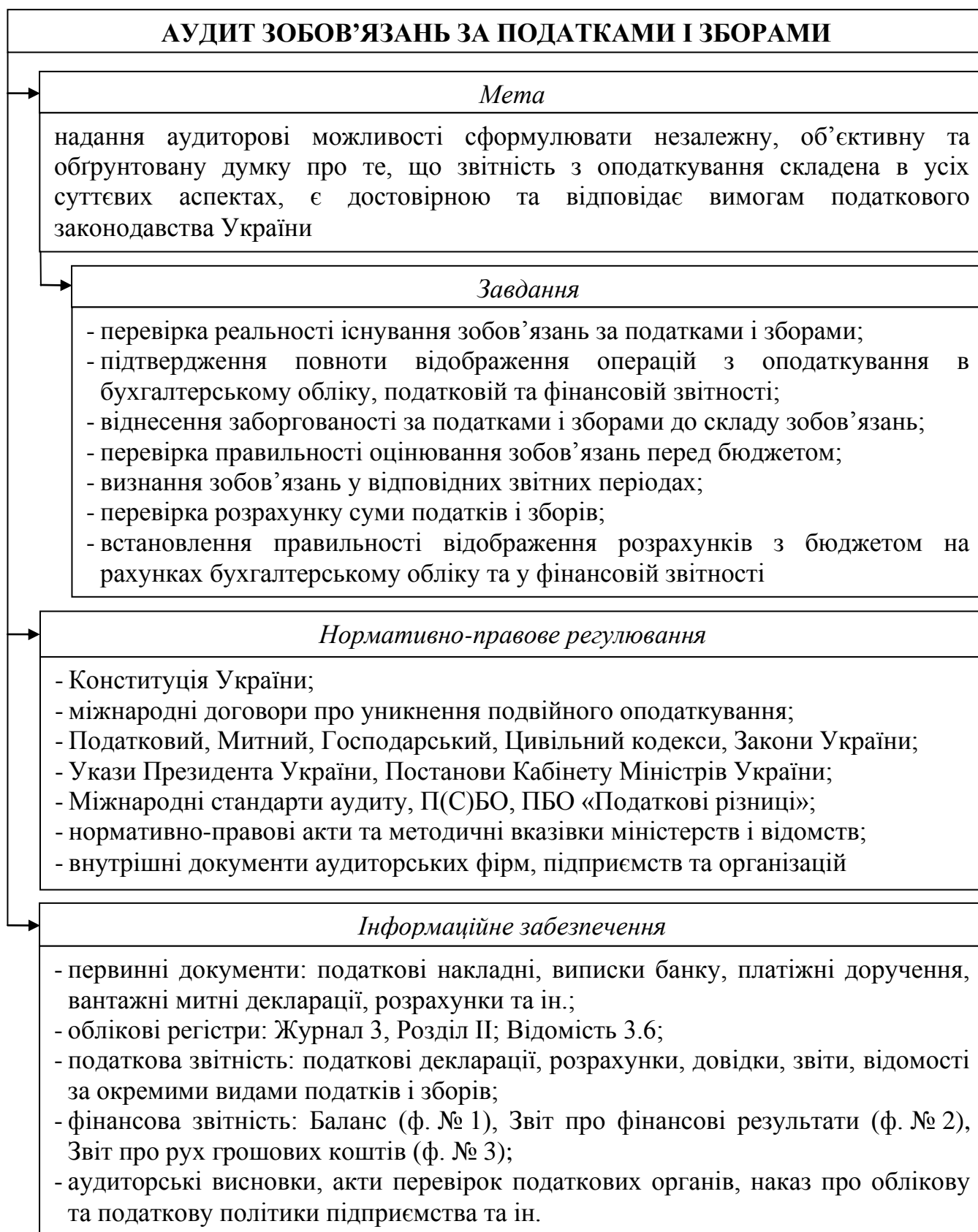


Рис. 3.3. Інформаційно-методологічне забезпечення аудиту зобов'язань за податками і зборами на молокопереробних підприємствах України \*.

\* Складено Мурованою Т.О.

Принциповим питанням в ході перевірки заборгованості підприємства є визначення мети аудиту зобов'язань за податками і зборами, оскільки на її основі формулюються основні завдання, складається програма перевірки, визначаються аудиторські процедури, а також організується весь аудиторський процес на підприємстві. Мета має визначатися відповідно до вимог нормативно-правових актів, що регулюють методологічні засади аудиту, – Закону України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (МСА).

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» мета аудиту полягає у висловленні аудитором незалежної думки про достовірність та суттєвість фінансової звітності, а також її відповідність нормативно-правовим актам України, П(С)БО, внутрішнім розпорядженням керівництва підприємства [171]. Схоже тлумачення наведено у МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів», яке відрізняється лише необхідністю підтвердження відповідності інформації визначеній концептуальній основі фінансової звітності. Тому, виходячи із запропонованого нами визначення та враховуючи методологічні засади аудиту фінансової звітності, вважаємо за доцільне визначити мету перевірки зобов'язань за податками і зборами як: *надання аудиторіві можливості висловити незалежну, об'єктивну та обґрунтовану думку про те, що звітність з оподаткування складена в усіх суттєвих аспектах, є достовірною та відповідає вимогам податкового законодавства України.*

Процес аудиту операцій з оподаткування забезпечується дотриманням основних принципів його проведення. До них належать: наявність чи існування, завершеність і повнота, права і зобов'язання, оцінювання чи розподіл, відображення та розкриття [46, с. 302]. Відповідно до них можна сформулювати основні завдання аудиту заборгованості за податками і зборами молокопереробних підприємств:

- перевірка реальності існування зобов'язань за податками і зборами;

- підтвердження повноти відображення операцій з оподаткування в бухгалтерському обліку, податковій та фінансовій звітності;
- віднесення заборгованості перед бюджетом до складу зобов'язань;
- перевірка правильності оцінювання зобов'язань за податками і зборами відповідно до вимог податкового законодавства;
- визнання заборгованості у відповідних звітних періодах;
- перевірка правильності розрахунку суми податків і зборів;
- встановлення правомірності відображення розрахунків з бюджетом на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

Отже, аудит зобов'язань за податками і зборами – важливий інструмент підтвердження достовірності та повноти інформації про нарахування та сплату податків та зборів, правильності розрахунку їхніх розмірів, доцільності застосування пільг та обрання режимів оподаткування. Це забезпечується виконанням принципових завдань аудиту заборгованості відповідно до нормативно-правових вимог та з урахуванням міжнародної практики аудиту.

При здійсненні перевірки аудитором необхідно дослідити відповідність податкової та фінансової звітності молокопереробних підприємств нормативним і методологічним вимогам до її складання. До нормативно-правового забезпечення аудиту розрахунків з бюджетом належать: Конституція України, Господарський, Митний, Податковий та Цивільний кодекси, закони з проблем оподаткування, інші нормативно-правові акти, що регулюють окремі види податків та зборів, Міжнародні стандарти аудиту (МСА), зокрема, МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», інструктивні та методичні матеріали міністерств і відомств, внутрішні документи аудиторських фірм та підприємств.

Методологічні засади обліку та звітності зобов'язань за податками і зборами визначені у національних стандартах. Відповідно до НП(С)БО 1

«Загальні вимоги до фінансової звітності» зобов'язання визначаються як «заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди» [141]. Таке визначення є доцільним та важливим, оскільки дозволяє виділити критерії визнання боргів підприємства перед бюджетом. До них належать: заборгованість виникає із системи розрахунків підприємства з іншими суб'єктами, вона належить до минулого періоду, спричиняє втрату фінансових ресурсів у майбутньому, має визначений строк виконання. Аудитору варто звернути увагу на те, що при визнанні заборгованості та її відображенні в бухгалтерському обліку зобов'язання мають відповідати усім трьом зазначеним вище критеріям, а також вимогам податкового законодавства. Розрахунки з бюджетом пов'язані з іншими обліковими об'єктами, тому їхню перевірку варто здійснювати в контексті комплексного аудиту на відповідність.

Аудитор має враховувати відмінності в оцінках різних видів зобов'язань. П(С)БО 11 «Зобов'язання» висуває такі вимоги до оцінки: поточна заборгованість підприємств оцінюється за сумою погашення, а довгострокова – за теперішньою вартістю, яка залежить від умов та виду боргів. Зобов'язання за податками і зборами, що виникли у підприємства у звітному періоді, відображаються в бухгалтерському обліку за сумою погашення, тобто недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку підприємство сплатить для їх погашення. Крім того, необхідно враховувати, що зобов'язання з податку на прибуток в попередньому та поточному періодах визначаються відповідно до вимог податкового законодавства, а відстрочений податковий актив та відстрочене податкове зобов'язання – відповідно до діючих ставок оподаткування. При перевірці відображення в обліку заборгованості перед бюджетом необхідно керуватися податковими законами та іншими нормативно-правовими актами, що регулюють окремі види податків та зборів, а також відповідними інструкціями та методичними рекомендаціями.



Аудитор має звернути увагу на специфічні риси обліку розрахунків перед бюджетом молокопереробних підприємств. Зокрема, до них належать такі:

- аналітичний облік за заборгованості перед бюджетом ведеться в розрізі видів податків та зборів;
- об'єкти оподаткування визначаються окремо для кожного податку та збору у відповідності з чинним податковим законодавством (табл. 2.2, параграф 2.1 монографії);
- суми ПДВ, сплачені постачальнику у складі авансового платежу за товари, роботи, послуги, відображаються наступним чином:  
Дт 641 «Розрахунки за податками» – Кт 644 «Податковий кредит»;
- суми ПДВ, отримані від покупця товарів, робіт, послуг, відносяться до складу податкових зобов'язань:  
Дт 643 «Податкові зобов'язання» – Кт 641 «Розрахунки за податками»;
- сума державного мита включається до первісної вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- до вартості придбаного нематеріального активу включається сума непрямих податків, які не підлягають перерахуванню до бюджету.

Отже, планувати перевірку зобов'язань за податками і зборами потрібно, врахувавши всі зазначені вище та інші методичні основи бухгалтерського обліку та фінансової звітності молокопереробних підприємств. В результаті планування аудитор складає два документи – план і програму. План аудиту визначає лише строки, обсяг та порядок проведення аудиторської перевірки. На відміну від плану, програма містить повну сукупність аудиторських процедур, за допомогою яких визначається стратегія подальшого здійснення перевірки заборгованості підприємства перед бюджетом. Тому великий науковий та практичний інтерес складає саме методика побудови програми аудиту зобов'язань за податками і зборами із врахуванням особливостей, притаманних молокопереробній промисловості.

Програма аудиту заборгованості за податками і зборами носить всеохоплюючий характер. Проте варто враховувати неможливість проведення суцільної перевірки податкових розрахунків, тому виникає необхідність у виокремленні найбільш суттєвої інформації та застосування щодо неї доцільних методів отримання аудиторських доказів. Відповідно до позитивної вітчизняної та міжнародної практики програма аудиту має включати три основні елементи: тестування господарських операцій, аналітичні процедури та тести окремих сальдо, пов'язаних з розрахунками з бюджетом [1]. При цьому варто враховувати притаманні аудиторським доказам якісні характеристики, до яких належать: достатність та компетентність, яка проявляється у достовірності та доречності доказів [46, с. 295-296]. Враховуючи якісні складові аудиторських доказів, аудиторські процедури повинні базуватися на таких принципах, що пред'являються до результатів аудиту: достовірність, доречність, повнота, достатність, об'єктивність, обґрунтованість (рис. 3.4). Відповідність інформації зазначеним вимогам забезпечить якість та ефективність аудиторського процесу на вітчизняних молокопереробних підприємствах.

Розглянемо детальніше принципи, яких необхідно дотримуватися при формуванні програми перевірки зобов'язань за податками і зборами молокопереробних підприємств. Аудиторський висновок має містити тільки прозору та неупереджену інформацію щодо розрахунків підприємства перед бюджетом. Це забезпечується дотриманням принципу достовірності. Доречність аудиторських доказів полягає у виборі таких методів їх одержання, які дозволяють за визначений період та відповідно до поставленої мети провести перевірку правильності нарахування та сплати податків та зборів, застосування податкових пільг підприємства, складання первинних документів, податкової та фінансової звітності.



Рис. 3.4. Складові елементи програми аудиту зобов'язань за податками і зборами на молокопереробних підприємствах \*.

\* Складено Мурованою Т.О.

Аудиторський процес має всеохоплюючий характер, тобто здійснюється з використанням таких методів та процедур, за допомогою яких можна охопити та перевірити усі суттєві господарські операції на підприємстві. Вони визначаються у програмі перевірки податкової заборгованості за допомогою дотримання принципу повноти. Проте при здійсненні аудиторської перевірки

зобов'язань за податками і зборами неможливо прослідкувати усі здійснені підприємством операції з нарахування та сплати податків до державного бюджету. Тому аудитор на власний розсуд обирає обсяг господарських операцій, що мають значний вплив на діяльність підприємства та можуть містити значні викривлення інформації щодо податкових розрахунків. Це забезпечується дотриманням принципу достатності. Крім того, інформація має бути об'єктивною, що забезпечується відповідним принципом складання програми аудиту податків і зборів. Не менш важливим принципом складання програми аудиту зобов'язань за податками і зборами є обґрунтованість, яка вимагає підтвердження наявної у аудиторському висновку інформації відповідною робочою документацією та іншими доказами.

В результаті аналізу наукових розробок, теоретико-методологічних засад та практичного досвіду аудиту було розроблено комплексну програму перевірки зобов'язань за податками і зборами на молокопереробному підприємстві «Галактон», м. Київ, приклад якої наведено у додатку Т. Вона має складатися з наступних етапів:

- формулювання мети аудиту зобов'язань за податками і зборами;
- визначення на її основі завдань перевірки податкових розрахунків;
- аналіз синтетичних та аналітичних рахунків, на яких відображається інформація про податки і збори;
- розробка аудиторських процедур із зазначенням переліку робочих документів та аудиторів-виконавців.

Розглянемо детальніше основні складові аудиторської програми щодо заборгованості. Як нами було визначено раніше, *мета аудиту зобов'язань за податками і зборами* полягає у підтвердженні повноти, достовірності та обґрунтованості інформації щодо зобов'язань за податками і зборами у податковій та фінансовій звітності у всіх суттєвих аспектах, її відповідності вимогам податкового законодавства України. На нашу думку, таке визначення мети охоплює всі важливі аспекти та повний комплекс процедур перевірки

розрахунків молокопереробного підприємства «Галактон». Відповідно до поставленої мети нами визначено *наступні якісні аспекти аудиту розрахунків з бюджетом*, які за своєю сутністю відповідають завданням перевірки:

1. Підтвердження реальності існування зобов'язань за податками і зборами у молокопереробного підприємства. Інформація про зобов'язання підприємства за податками і зборами відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ВАТ «Галактон». Тому аудитору варто перевірити, чи дійсно існує у підприємства заборгованість перед бюджетом, яка відображена у фінансовій звітності.

2. Перевірка повноти відображення операцій з оподаткування в бухгалтерському обліку, податковій та фінансовій звітності. Аудитор має підтвердити, що всі господарські операції, пов'язані з нарахуванням та сплатою податків і зборів у ВАТ «Галактон», відображенні у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. На цьому етапі важливо врахувати вимоги до визначення дати визнання заборгованості перед бюджетом.

3. Віднесення заборгованості перед бюджетом до складу зобов'язань підприємства молокопереробної промисловості. Відповідно до нормативно-правових актів з проблем оподаткування інформація про податки і збори має відображатися у складі зобов'язань підприємства «Галактон». Тому аудитору необхідно перевірити правильність визнання заборгованості у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, зокрема, у Балансі.

4. Перевірка правильності оцінювання зобов'язань за податками і зборами відповідно до вимог податкового законодавства. Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» поточна заборгованість, до якої належать податки і збори, оцінюється за сумою погашення. Тому завдання аудитора полягає у перевірці правильності оцінки та розрахунку суми боргу ВАТ «Галактон», яку необхідно сплатити до бюджету.

5. Визнання заборгованості у відповідних звітних періодах. Аудитору варто дослідити правильність визначення дати визнання податків і зборів у

бухгалтерському обліку, а також правомірність відображення заборгованості у податковій та фінансовій звітності у відповідних звітних періодах.

6. Перевірка розрахунку суми податків і зборів. Ставки податків та зборів встановлюються відповідними нормативно-правовими актами з проблем оподаткування. На даному етапі аудитор перевіряє правильність застосування ставок та розрахунку сум обов'язкових платежів до бюджету із врахуванням особливостей молокопереробних підприємств.

7. Встановлення правильності відображення розрахунків з бюджетом на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. В процесі аудиту перевіряється правильність відображення заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування. Крім того, варто підтвердити правомірність застосування щодо підприємства «Галактон» та його працівників податкових соціальних пільг.

Наступним кроком складання програми аудиту заборгованості є визначення переліку рахунків, на яких відображаються податки і збори. Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку податків і зборів відведено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», який має такі субрахунки: 641 «Розрахунки за податками», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит». Підприємство може відкривати аналітичні рахунки у розрізі існуючих субрахунків, тому аудитору необхідно ознайомитись з робочий планом рахунків суб'єкта, що перевіряється, та перевірити правильність ведення обліку на відповідних рахунках.

Найважливішим етапом перевірки є визначення процедур щодо аудиту зобов'язань за податками і зборами. У Міжнародному стандарті аудиту 500 «Аудиторські докази» визначено типові процедури, які аудитор має

застосовувати з метою отримання аудиторських доказів. До них належать: перевірка записів і документів, спостереження, запит, підтвердження, перерахування, повторне виконання, аналітичні процедури [130, с. 415-417]. На нашу думку, перевірка не має обмежуватися лише ними, і аудитор може на власний розсуд, використовуючи свої знання, набуті навички та дотримуючись вимог міжнародних стандартів аудиту, коригувати їхній склад, враховуючи специфіку діяльності та організації облікового процесу на молокопереробному підприємстві. Аудиторські процедури мають встановлюватись відповідно до визначеної мети, поставлених завдань та прописуватись у програмі перевірки заборгованості. Це важливе питання варто враховувати також при розробці робочої документації аудиту розрахунків з бюджетом на підприємствах.

В умовах активізації інтеграційних процесів в Україні посилюється увага до прозорості фінансової звітності та повноти відображення у ній інформації про господарську діяльність вітчизняних переробних підприємств. Це забезпечується ефективною організацією аудиторського процесу шляхом використання повного комплексу аудиторських процедур та методів на кожному етапі перевірки. Використання запропонованої програми аудиту зобов'язань за податками і зборами допоможе вирішити існуючі проблеми методичного, організаційного та технічного характеру, а також сприятиме підвищенню якості та достовірності аудиторського висновку, складеного за результатами перевірки підприємств молокопереробної промисловості.

### **3.2. Комплексна організаційно-інформаційна модель аудиту зобов'язань за податками і зборами**

В умовах активізації процесів інтеграції України у світову спільноту дедалі більша увага приділяється питанням зміцнення фінансових позицій та забезпечення ефективності діяльності вітчизняних підприємств, а також підвищення інвестиційної привабливості регіонів. Одним з пріоритетних напрямів співпраці є налагодження тісних економічних зв'язків з іноземними контрагентами, закріплення позицій на світових ринках, а також формування сприятливого інвестиційного клімату. На 1 січня 2014 р. обсяг прямих інвестицій в Україну склав 44,4 млрд. дол. США [194]. Основними інвесторами є: Кіпр – 19,0 млрд. дол. (42,9 %), Німеччина – 6,3 млрд. дол. (14,2 %), Нідерланди – 5,6 млрд. дол. (12,5 %), Австрія – 3,3 млрд. дол. (7,3 %) та Великобританія – 2,7 млрд. дол. (6,1 %) (додаток 3).

За висновками міжнародних експертів підприємства переробної промисловості, зокрема, з виробництва та переробки молочної продукції, належать до одних із найбільш привабливих для інвестицій українських ринків. Незважаючи на погіршення фінансового стану цих підприємств у період фінансової кризи, нині спостерігаються доволі оптимістичні тенденції розвитку молокопереробних підприємств. Такі позитивні зміни простежуються не тільки на внутрішньому молочному ринку України, але і у зовнішньоекономічній діяльності суб'єктів господарювання. Зокрема, у 2013 р. збільшився обсяг експорту таких основних видів продукції молокопереробних підприємств: оброблене свіже молоко (+6,7 %), сухе молоко і вершки (+17,9 %), сир (+13,1 %), вершкове масло (-2,9 %), молочні консерви (+16,5 %), кисломолочні продукти (+2,5 %) [207].

Важливою вимогою інвесторів є надання повної та ґрунтовної інформації про результати господарської діяльності вітчизняних підприємств. Тому посилюється роль аудиту як основного інструменту підтвердження



достовірності та прозорості фінансової звітності. Оскільки значні викривлення інформації спостерігаються у показниках звітності щодо стану розрахунків перед бюджетом, тому особлива увага повинна приділятися перевірці таких статей. В таких умовах проблеми аудиту зобов'язань за податками і зборами набувають значної актуальності.

Аудиторська перевірка здійснюється з метою підтвердження повноти та достовірності фінансової звітності, а також її відповідності чинному законодавству України. Ефективність організації аудиту залежить, в першу чергу, від визначення основних етапів аудиторської перевірки. Результати проведеного нами дослідження теоретичних розробок та практичного досвіду аудиторів свідчать про неоднозначність думок щодо виокремлення основних стадій аудиторського процесу. На думку С. М. Бичкової та Т. Ю. Фоміної аудиторська перевірка має складатися з трьох етапів: ознайомчий, основний та заключний [24, с. 111]. Схоже до них Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова та М. Ю. Карпенко виділяють такі етапи перевірки: підготовчо-узгоджувальна, робочо-дослідницька, завершально-результативна [35, с. 110]. М. Т. Білуха також вважає, що аудит має складатися із трьох стадій, проте визначає їх як: організаційна, дослідницька, узагальнення та реалізації результатів [12, с. 103]. Проте за своєю економічною сутністю та природою вони ідентичні попереднім думкам.

Вчені А. Д. Шеремет та В. П. Суйц дещо ширше визначають стадії перевірки, виділяючи такі її складові: планування аудиту, отримання аудиторських доказів, використання роботи інших осіб та контакти з керівництвом економічного суб'єкта третіми особами, документування аудиту, узагальнення висновків, формування та висловлення думки щодо фінансової звітності економічного суб'єкта [247, с. 34]. Такий підхід ширше охоплює об'єкти аудиту, проте, з іншого боку, він потребує отримання більшої кількості аудиторських доказів. Саме через це підхід є неефективним з точки зору економічної доцільності.

Недоліком усіх зазначених вище підходів до організації аудиторського процесу є неврахування у складі обов'язкових процедур перевірки внутрішнього контролю суб'єкту господарювання. Тестування системи внутрішнього контролю дозволяє значно спростити аудиторський процес та знизити ризик контролю. В результаті цього аудиторію потрібно отримати меншу кількість аудиторських доказів для підтвердження достовірності фінансової звітності на наступних стадіях перевірки.

Дещо інший підхід до трактування стадій аудиту у А. Аренса та Дж. Лоббека. Вони вважають, що аудиторський процес має складатися з чотирьох фаз: планування та розробка аудиторського підходу, тестування контрольних моментів та перевірка господарських операцій, перевірка статей балансу, завершення аудиту та складання висновку [1, с. 165]. Не досить доречним є здійснення контролю правильності господарських операцій на другому етапі. На нашу думку, їх необхідно перевіряти на третьому етапі разом із перевіркою статей балансу, оскільки суттєві викривлення інформації можуть виявитися при порівнянні записів у первинних документах та облікових регістрах із показниками фінансової звітності.

Схоже до попередніх вчених Н. І. Дорош виділяє такі етапи перевірки: розробка стратегії та планування, тестування засобів контролю, перевірка господарських операцій по суті, завершення процесу аудиту [46, с. 158-159]. Важливо, що Н. І. Дорош виокремлює окремою стадією тестування засобів контролю, що дозволяє значно підвищити ефективність аудиторського процесу та скоротити обсяг аналітичних процедур та процедур по суті.

З метою оптимізації процесу аудиту розрахунків з бюджетом на молокопереробних підприємствах пропонуємо виділити основні види аудиторських процедур, що відповідають кожному з етапів. На нашу думку, такі процедури доцільно об'єднати у чотири блоки відповідно до етапів аудиторської перевірки і визначити як: підготовчі, оціночні, доказові та підсумкові (рис. 3.5).

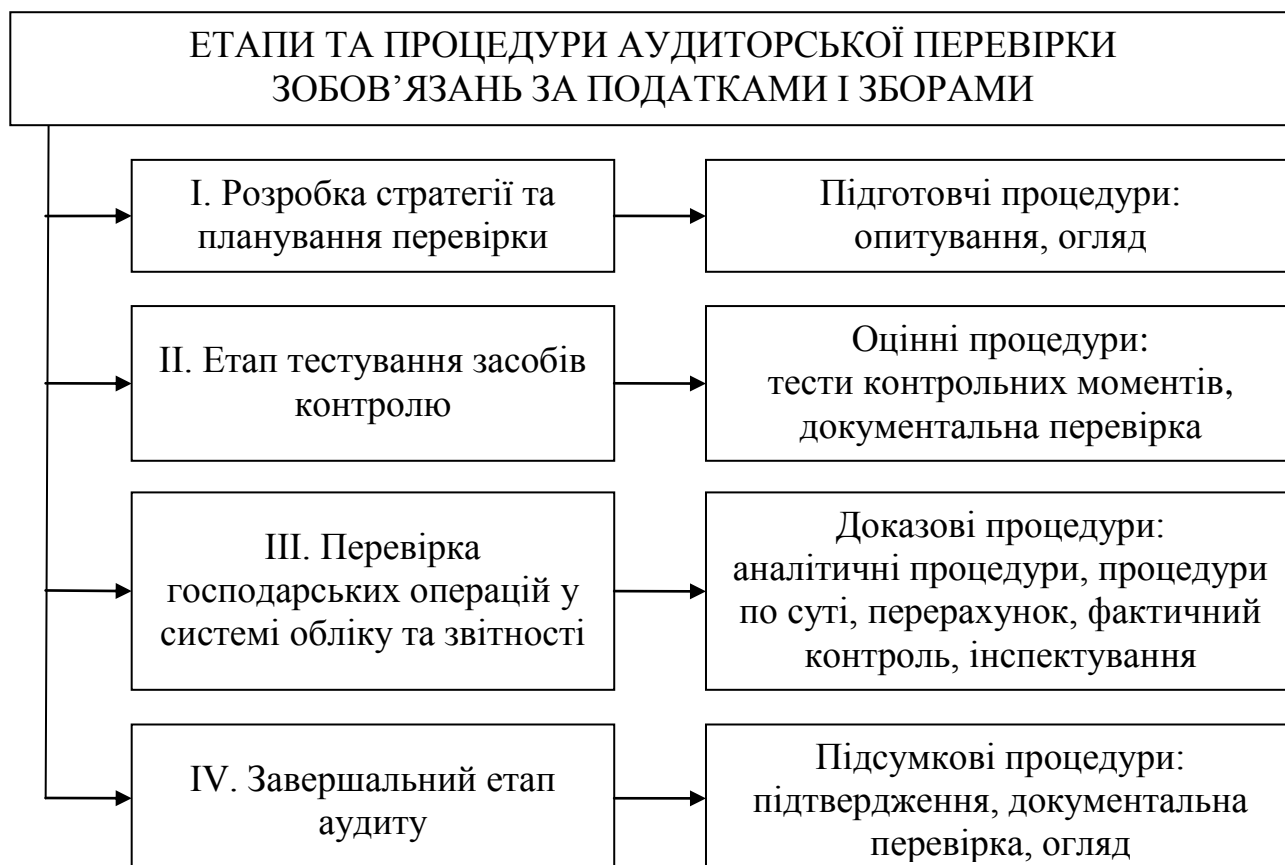


Рис. 3.5. Етапність застосування аудиторських процедур щодо зобов'язань за податками і зборами на підприємствах молокопереробної промисловості \*.

\* Розроблено Мурованою Т.О.

Групування процедур здійснено нами відповідно до мети, яка ставиться перед аудитором на кожному з етапів аудиторської перевірки податкових зобов'язань. Зокрема, на першому етапі відбувається ознайомлення з бізнесом клієнта – замовника аудиту, тому усі процедури, що використовуються на цьому етапі, мають підготовчий характер. Завданням другого етапу є дослідження стану системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання з метою формування оптимального комплексу процедур під час безпосередньої перевірки обліку та звітності розрахунків перед бюджетом молокопереробного підприємства. Під час перевірки господарських операцій по суті необхідно отримати аудиторські докази щодо правильності та достовірності записів у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності. Тому ми їх об'єднали у групу

доказових процедур. На останньому етапі аудиту заборгованості необхідно оцінити інформацію про стан податкових розрахунків на переробному підприємстві, а також порівняти їх з попередніми результатами аудиту та перевірок державних податкових органів. Завданням цього етапу є підведення підсумків аудиту та складання аудиторського висновку. Це здійснюється за допомогою підсумкових процедур.

Аудит зобов'язань за податками і зборами варто здійснювати із застосуванням таких загальнонаукових методів: синтез (результати перевірки окремих ділянок обліку та звітності заборгованості узагальнюються для складання аудиторського висновку), аналіз (аудит зобов'язань за податками і зборами здійснюється шляхом дослідження окремих складових облікового процесу), дедукція (проводиться перевірка зобов'язань за податками і зборами у фінансовій звітності з подальшим порівнянням показників із інформацією у первинних документах та облікових регістрах), вибіркові спостереження (використовуються при формуванні вибірки із окремих видів податкових зобов'язань підприємства); моделювання (застосовується при побудові моделі аудиту заборгованості з метою визначення основних складових перевірки та їхнього взаємозв'язку) та ін. Крім того, варто застосовувати і специфічні методи одержання аудиторських доказів: перевірка облікових записів, первинних та інших документів щодо податкових розрахунків, спостереження, перерахування, повторне виконання, запит, підтвердження, аналітичні процедури.

Одним з основних методів аудиту, який дозволяє дослідити процес перевірки зобов'язань за податками і зборами у взаємозв'язку та взаємозалежності її етапів та інших складових елементів, є моделювання. За визначенням, наведеним у науковій літературі, моделювання – це метод дослідження об'єктів пізнання на основі моделей; побудова та вивчення моделей реально існуючих предметів та явищ і конструйованих об'єктів для визначення або покращення їхніх характеристик, раціоналізації способів їхньої

побудови, управління ними тощо. За характером моделей розрізняють два види моделювання: предметне та знакове (інформаційне). Предметним називається таке моделювання, в ході якого дослідження ведеться на моделі, яка відтворює певні геометричні, фізичні, динамічні або функціональні характеристики об'єкта. Тобто йдеться про відтворення взаємозв'язків характеристик у вигляді математичних співвідношень. На відміну від предметного, при знаковому моделюванні моделями виступають схеми, рисунки, формули тощо [224, с. 373]. На нашу думку, саме за допомогою останнього виду можна побудувати принципову модель аудиту зобов'язань за податками і зборами на переробних підприємствах.

В результаті узагальнення теоретичних підходів та позитивного практичного досвіду організації аудиторської перевірки нами було сформовано організаційно-інформаційну модель взаємозв'язку складових елементів аудиту зобов'язань за податками і зборами (рис. 3.6). Вона повністю відповідає вимогам міжнародних стандартів аудиту, зокрема, МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення», відповідно до якого здійснюється аудиторська перевірка розрахунків з бюджетом. Структурно-логічна модель містить узагальнену інформацію щодо етапів аудиту податкових зобов'язань, основних аудиторських методів та процедур, облікових документів, що перевіряються, робочої документації, яка складається за результатами виконання кожного з етапів, а також принципів, якими має керуватися аудитор в ході перевірки розрахунків переробного підприємства за податками і зборами.

Розроблена нами організаційно-інформаційна модель повною мірою відображає суттєві аспекти аудиту податкових зобов'язань та дозволяє знизити ризик невиявлення викривлень в обліковій системі суб'єкта господарювання. Вона повністю відповідає вимогам, які пред'являються в даний час до аудиту на підприємствах переробної промисловості.



Рис. 3.6. Організаційно-інформаційна модель аудиту зобов'язань за податками і зборами на молокопереробних підприємствах Київської області та м. Києва \*.

\* Розроблено Мурованою Т.О.

На нашу думку, до таких вимог належать: достовірність, доречність, повнота, достатність, об'єктивність, обґрунтованість. Доцільність дотримання цих вимог була обґрунтована нами у параграфі 3.1. Крім того, при побудові моделі використані загальнонаукові та специфічні методи, притаманні аудиту як науці. Все це свідчить про використання наукового підходу та практичної значущості запропонованої комплексної моделі аудиту зобов'язань за податками і зборами для промислових підприємств.

Доцільно детальніше розглянути основні типи процедур, що слід застосовувати на кожній стадії аудиту заборгованості перед бюджетом. *На етапі розробки стратегії та планування перевірки* у частині розрахунків переробного підприємства з бюджетом розглядаються такі основні питання: ознайомлення з податковою політикою підприємства, системою оподаткування (загальна чи спрощена), визначення переліку податків та зборів, галузевих особливостей тощо. Ці завдання виконуються за допомогою огляду підприємства та опитування його працівників. Пропонуємо об'єднати аудиторські процедури щодо перевірки розрахунків за податками і зборами, що здійснюються на цьому етапі, у групу підготовчих заходів. Під час їхнього проведення необхідно зібрати максимальну кількість доказів щодо суб'єкта господарювання, а також особливостей організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

На вищевказаному етапі складається план та програма аудиту розрахунків перед бюджетом, методика побудови останньої була досліджена у параграфі 3.1 (запропонований автором проект програми наведено у додатку Т). В цьому аудиторському документі зазначаються основні завдання, які ставить перед собою аудитор, та перелік основних способів одержання аудиторських доказів із зазначенням їхніх виконавців. В програму перевірки варто включати не тільки процедури по суті, але й аналітичні процедури, які вимагають незначних фінансових витрат на проведення та дозволяють проаналізувати стан заборгованості за податками і зборами на вітчизняних підприємствах.

*На етапі тестування засобів контролю* необхідно оцінити стан внутрішнього контролю зобов'язань за податками і зборами на підприємстві переробної промисловості. Весь комплекс процедур має спрямовуватися на зниження ризику контролю. Тому аудитору варто здійснювати перевірку із використанням оціночних процедур – тестів контрольних моментів та документальної перевірки. В першу чергу необхідно оцінити облікову систему, аудиторський ризик і рівень суттєвості, а також визначити основні фактори, які можуть впливати на викривлення інформації щодо податкових зобов'язань у первинних документах, облікових регістрах, звітності. Результати тестування засобів контролю відображаються в робочому документі аудитора «Тест оцінки внутрішнього контролю зобов'язань за податками і зборами». Нами розроблено оптимальний набір тестів контрольних моментів, який наведено у відповідному робочому документі аудитора (додаток У).

Кожна процедура, яка передбачає вибіркове або суцільне тестування операцій з оподаткування, повинна включати оцінку ризику. Оцінка такого ризику всередині процедур з перевірки податкових зобов'язань дозволяє поступово перейти від часткового до розширеного набору процедур (наприклад, збільшення об'єму вибірки шляхом включення до її складу довгострокових податкових зобов'язань). Це дозволить сформувати оптимальний набір способів та прийомів одержання доказів із врахуванням специфіки операцій з оподаткування молокопереробних підприємств. Важливо уточнити, що при цьому необхідно враховувати витрати, пов'язані з аудитом податкових зобов'язань, до яких варто включати: витрати на отримання інформації щодо стану розрахунків за податками і зборами на підприємстві та від державних податкових органів, інших контрагентів, а також витрати на перевірку по суті первинних документів, облікових регістрів, податкової та фінансової звітності щодо заборгованості.

*На етапі перевірки господарських операцій по суті* доцільно виділити дві підгрупи процедур: процедури щодо перевірки правильності господарських



операцій та процедури з підтвердження достовірності інформації у податковій та фінансовій звітності. Тестування господарських операцій з оподаткування відбувається шляхом перевірки записів в обліковій документації, зміни звітних періодів або введення іншої неадекватної інформації з метою перевірки правильності визнання, погашення та оцінки зобов'язань. Це забезпечується використанням таких доказових процедур: аналітичні, процедури по суті, перерахунок, фактичний контроль тощо.

Результати арифметичних перевірок та перерахунку варто відображати в робочому документі «Аудит окремих видів податків та зборів». Аудиторський документ має містити повний перелік видів податків та зборів, які сплачуються підприємствами молокопереробної промисловості. В ньому порівнюються показники щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, відображені в обліковій документації підприємства та розраховані аудитором. Розроблена форма робочого документу аудитора для ВАТ «Галактон» наведена у табл. 3.3.

*Таблиця 3.3*

**Робочий документ ЗПЗ 5 «Аудит окремих видів податків та зборів»  
на ВАТ «Галактон», м. Київ, 2013 р. \***

(тис. грн.)

Вид податку / збору	Сальдо на поч. періоду	Нараховано за даними:		Відхилення від даних аудиту		Перераховано	Сальдо на кін. періоду за даними:		Відхилення від даних аудиту	
		підприємства	аудитора	(+/-)	%		підприємства	аудитора	(+/-)	%
Податок на прибуток	54,0	125,3	129,6	-4,3	-3,3	148,3	31,0	35,3	-4,3	-12,2
ПДВ	25,4	670,2	767,4	-	-	695,6	0,0	97,2	-97,2	-
ПДФО	43,3	271,8	271,8	0,0	0,0	312,4	2,7	2,7	0,0	0,0

\* Розраховано Мурованою Т.О. на основі податкових декларацій ВАТ «Галактон».

Крім того, рекомендуємо складати детальний опис аудиторських виправлень у розрізі кожного аналітичного рахунку. Такі коригування варто відображати у робочому документі аудитора «Аудиторські виправлення залишків за рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами», розробленого на основі даних ВАТ «Галактон» (табл. 3.4). Він містить детальну інформацію щодо синтетичних та аналітичних рахунків з обліку податків і зборів, залишкових сальдо за рахунками, існуючих відхилень, а також даних щодо статей балансу, у складі яких відображаються розрахунки переробних підприємств перед бюджетом.

Таблиця 3.4

**Аудиторські коригування залишків за рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» (витяг) на ВАТ «Галактон», м. Київ, 2013 р.**

(тис. грн.)

№ рахунку	Показник	Залишок		Відхилення, (+/-)	Стаття балансу, що змінюється
		до виправлення	після виправлення		
6411	Податок на прибуток	31,0	35,3	-4,3	550
6412	Податок на додану вартість	0	97,2	-97,2	550
6413	Податок з доходів фізичних осіб	2,7	2,7	0	550
...	...	...	...	...	...

\* Розраховано Мурованою Т.О. на основі податкових декларацій ВАТ «Галактон».

На прикладі цього документа можна дослідити показники фінансової звітності, які зазнають впливу при виявленні правопорушень та помилок при аудиті заборгованості перед бюджетом. Так, виявлені відхилення в ході перевірки заборгованості ВАТ «Галактон» призвели до помилок в бухгалтерських записах. Необхідно також враховувати, що такі викривлення інформації мають вплив на заповнення податкової та фінансової звітності. Це

свідчить про необхідність здійснення аудиту податкових зобов'язань під час комплексної перевірки молокопереробних підприємств.

Аудитор має відобразити виявлені правопорушення у відповідному робочому документі, в якому порівнюються облікові дані бухгалтерської служби та відкоригована аудитором облікова інформація. На нашу думку, до такого документу належить «Перелік відкоригованих бухгалтерських записів щодо господарських операцій із оподаткування підприємства» (табл. 3.5). Важливо вказувати положення нормативно-правових актів з проблем оподаткування, відповідно до яких здійснюються виправлення.

*Таблиця 3.5*

**Перелік відкоригованих бухгалтерських записів щодо господарських операцій із оподаткування (витяг) на ВАТ «Галактон», м. Київ, 2013 р.**

Дата	Зміст господарської операції	Застосований бухгалтерський запис на підприємстві		Відкоригований аудитором запис		Примітки
		Дт	Кт	Дт	Кт	
25.11.10	Отримано аванс від підприємства «Інвест» за договором купівлі-продажу сировини	311	681	681 643	311 641	Підприємство «Геліос» відобразило податкові зобов'язання за здійсненою операцією лише після відвантаження сировини, що суперечить податковому законодавству. Вони мають визнаватися за першою подією, у даному випадку – після отримання авансу
...	...	...	...	...	...	...

\* Складено Мурованою Т.О. на основі журналу господарських операцій ВАТ «Галактон».

Результати аудиторської перевірки свідчать про недотримання молокопереробним підприємством «Галактон» чинного податкового законодавства, неправомірне використання податкових пільг та можливі викривлення при фіксації господарських операцій у первинних документах, облікових регістрах, податковій та фінансовій звітності. Підприємство може самостійно виправити виявлені помилки та подати до податкових органів розрахунки коригування щодо виявлених правопорушень. Такі заходи дозволять мінімізувати суми штрафів та пені за несвоєчасне виконання зобов'язань перед бюджетом, якщо вони мали місце до проведення перевірки державними податковими органами.

Важливим етапом здійснення процедур по суті є аудит податкової та фінансової звітності у частині зобов'язань за податками і зборами. Варто перевірити правильність складання звітності, дотримання строків її подачі та відповідність показників щодо стану податкових розрахунків підприємства у різних формах звітності. Такі процедури необхідно відображати у робочому документі ЗПЗ 14 «Аудит звітності у частині зобов'язань за податками і зборами» (табл. 3.6).

На молокопереробному підприємстві «Галактон» виявлені порушення податкової дисципліни. Зокрема, правопорушення щодо обліку податкових зобов'язань призвели до несвоєчасних розрахунків підприємства з бюджетом. Виявлено також факти несвоєчасного подання податкової декларації з податку на додану вартість. З метою уникнення подібних помилок в майбутньому доцільно скласти податковий календар подання звітності щодо усіх видів податків і зборів, які сплачуються підприємством. Усі робочі документи з перевірки розрахунків з бюджетом мають містити інформацію щодо виконавців аудиту, осіб, що перевірили правильність записів та дати здійснення перевірки. Крім того, вони мають містити усі суттєві аспекти та відповідати податковому законодавству, іншим нормативно-правовим актам, методичним рекомендаціям тощо.

Таблиця 3.6

**Робочий документ ЗПЗ 14 «Аудит звітності у частині зобов'язань за податками і зборами» на ВАТ «Галактон», м. Київ, 2013 р.**

№ з/п	Форма звітності	Виявлені помилки та правопорушення
1.	Баланс (ф. № 1)	Не виявлено
2.	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	Не виявлено
3.	Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	Не виявлено
4.	Декларація з податку на прибуток	Не виявлено
5.	Податкова декларація з податку на додану вартість	Несвоєчасне подання декларації до податкових органів
6.	Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ)	Не виявлено
7.	Розрахунок суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	Не виявлено
8.	Податковий розрахунок земельного податку	Не виявлено
9.	Податковий розрахунок комунального податку	Не виявлено

\* Складено Мурованою Т.О. за даними аудиторської перевірки ВАТ «Галактон».

Останнім етапом аудиторської перевірки в цілому і, зокрема, перевірки зобов'язань за податками і зборами повинно бути *завершення процесу аудиту*. На заключному етапі аудиторської перевірки підсумовуються результати усіх виконаних аудиторських процедур шляхом зіставлення отриманої від підприємства інформації із зібраними аудитором даними. Аудит здійснюється із застосуванням підсумкових процедур: огляд, підтвердження та документальна перевірка. Заходи мають спрямовуватися на перевірку аудиторських висновків, що були складені у попередніх періодах, судових позовів, штрафних санкцій тощо. Водночас, аудитор може коригувати склад аудиторських процедур, враховуючи специфіку діяльності та організації

облікового процесу на молокопереробних підприємствах, якщо це дозволено міжнародними стандартами аудиту та передбачається отримання обґрунтованої впевненості щодо доцільності таких коригувань.

За результатами аудиту формулюється аудиторський висновок, який потім додається до фінансової звітності підприємства. Результати аудиту ВАТ «Галактон», викладені в аудиторському висновку, свідчать про те, що фінансові звіти справедливо і достовірно відображають фінансовий стан, фінансові результати діяльності, рух грошових коштів та відповідають вимогам чинного законодавства України, а перевірку було проведено відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту(додаток Ф).

Отже, при організації аудиту зобов'язань за податками і зборами доцільно застосовувати такі блоки аудиторських процедур: підготовчі, оціночні, доказові, підсумкові. Важливо також враховувати особливості діяльності молокопереробних підприємств (режим оподаткування, специфічні податки і збори, які сплачує підприємство тощо). Це дозволить удосконалити аудит податкових зобов'язань та охопити усі суттєві аспекти, які необхідно враховувати в ході перевірки розрахунків з бюджетом молокопереробних підприємств. Зокрема, це основні методи та принципи аудиту, стадії перевірки заборгованості за податками і зборами, перелік процедур та робочої документації, яка використовується на кожній із них. Це сприятиме підвищенню ефективності аудиторської перевірки заборгованості перед бюджетом та дозволить зменшити кількість облікових помилок та зловживань у ході фінансово-господарської діяльності молокопереробних підприємств.

### **3.3. Удосконалення методів та процедур аудиту зобов'язань за податками і зборами**

В умовах глобалізації економічних зв'язків дедалі більша увага приділяється міжнародній кооперації та забезпеченню конкурентних переваг для вітчизняних підприємств. Суб'єкти господарювання зацікавлені в створенні та закріпленні позитивного іміджу в бізнес-колах, а також залученні іноземних інвестицій. Такі умови ведення бізнесу вимагають від підприємств переробної промисловості надання прозорості та об'єктивної інформації щодо своєї діяльності у звітній інформації. Це стає можливо за допомогою аудиту, що виступає дієвим інструментом підтвердження достовірності фінансової звітності підприємств. Станом на 10.11.2013 р. в Україні функціонувало 2279 суб'єктів аудиторської діяльності – аудиторів та аудиторських фірм [200]. Статистика свідчить про великий попит на їхні послуги, а також довіру до аудиторських висновків, складених за результатами перевірки різних об'єктів бухгалтерського обліку. Оскільки значне місце серед їхніх послуг посідає саме податковий аудит, питання підвищення ефективності аудиторських процедур з перевірки зобов'язань суб'єктів господарювання за податками і зборами набувають значної актуальності.

Залишається ще багато питань, які потребують подальшого дослідження. Зокрема, це стосується удосконалення методів та процедур аудиту зобов'язань за податками і зборами з метою оптимізації організації аудиту на молокопереробних підприємствах та зменшення фінансових витрат на його проведення. Крім того, потребують покращення окремі аспекти автоматизації системи аудиту заборгованості з урахуванням виїзного виду роботи аудиторів.

Підтвердження достовірності фінансових звітів відбувається із застосуванням аудиторських процедур, які виступають важливим методом отримання доказів щодо достовірності та правомірності здійснених на підприємстві господарських операцій. Робота аудитора має суб'єктивний

характер, спрямована на охоплення усіх суттєвих аспектів та максимальної кількості операцій з оподаткування, необхідних для складання аудиторського висновку. Крім того, аудитор має обирати процедури таким чином, щоб мінімізувати витрати на їх проведення, не знижуючи при цьому якість податкового аудиту.

Набір аудиторських процедур варто формувати залежно від етапів податкового аудиту молокопереробних підприємств. Так на етапі планування варто застосовувати огляд і опитування. Етап тестування засобів контролю характеризується пошуком таких процедур, які здатні швидко та якісно оцінити систему внутрішнього контролю податкових зобов'язань на підприємстві. Такими процедурами, на нашу думку, є документальна перевірка та інвентаризація. Основним етапом аудиту є перевірка відображення господарських операцій з оподаткування в обліку та звітності. Тут варто застосовувати весь комплекс аудиторських процедур: аналітичні процедури, процедури по суті, перерахунок, фактичний контроль, інспектування. На останньому всі процедури спрямовуються на узагальнення інформації та складання аудиторського висновку. До процедур цього етапу належать підтвердження та огляд.

З метою отримання повної інформації щодо стану розрахунків перед бюджетом підприємства молокопереробної промисловості аудитор повинен дотримуватися певної етапності застосування аудиторських процедур. На процес вибору аудиторської процедури впливає три складові – вид аудиторської перевірки, обрані аудитором об'єкти та обсяг вибірки (рис. 3.7).

Тому безпосередньо перед здійсненням перевірки аудитору варто сформулювати перелік процедур з перевірки зобов'язань за податками і зборами молокопереробних підприємств та визначити їхні види (документальна, аналітична та фактична). Залежно від обраного виду аудитор визначає обсяг вибірки – суцільна або вибіркова.



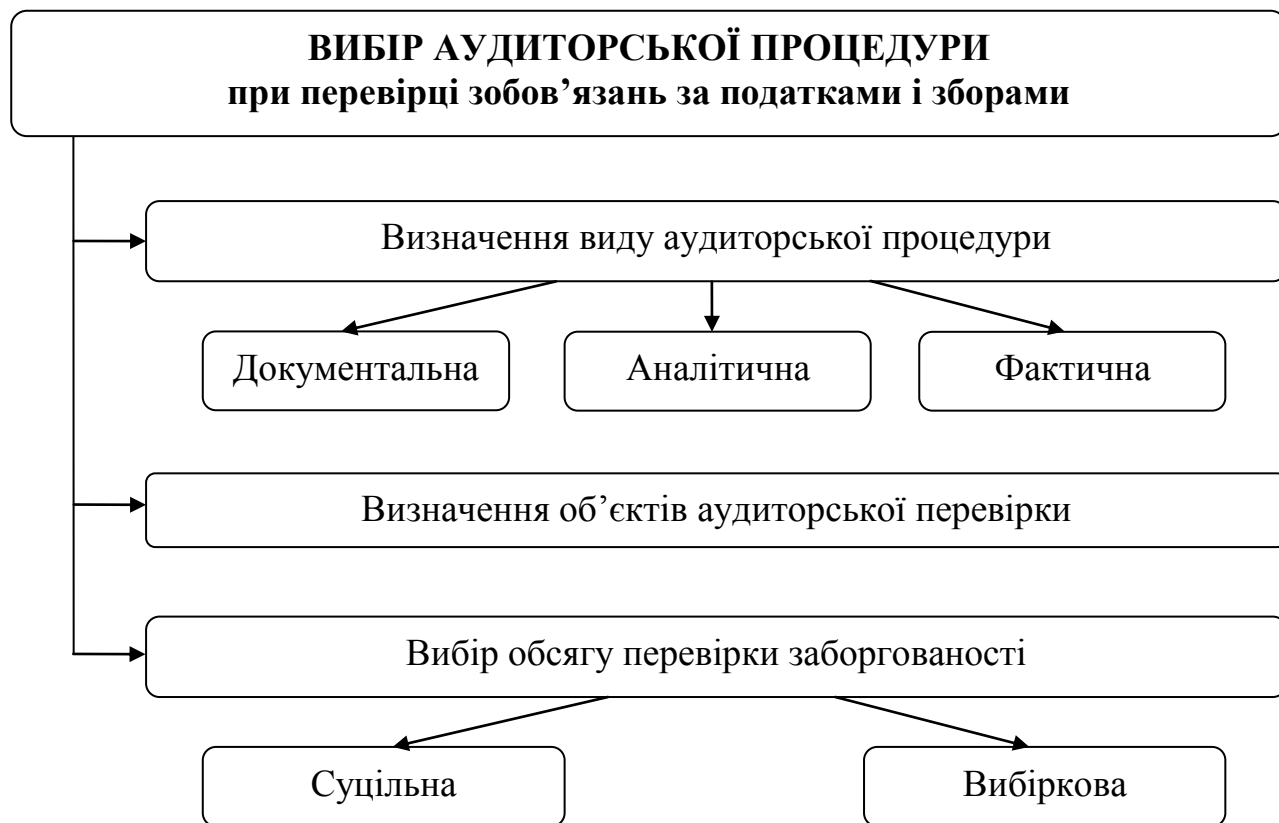


Рис. 3.7. Процес вибору аудиторської процедури при перевірці зобов'язань за податками і зборами на переробних підприємствах \*.

\* Розроблено Мурованою Т.О.

Після виконання усіх зазначених вище процедур аудитор обирає аудиторську процедуру, яку варто застосувати до вибраної сукупності. Аудиторська робота має суб'єктивний характер, тому спеціаліст з аудиту повинен бути обізнаним у специфіці податкових операцій підприємств молокопереробної промисловості, їхнього визнання та погашення, а також особливостей їхнього відображення в податковій та фінансовій звітності.

Особливе місце серед усіх методів отримання аудиторських доказів щодо зобов'язань за податками і зборами посідають аналітичні процедури. Використання зазначених процедур дає змогу не тільки отримати інформацію про стан податкових розрахунків, але і прослідкувати тенденції та взаємозв'язки з іншими суттєвими статтями фінансової звітності. У МСА 520

«Аналітичні процедури» визначено, що до них належать «процедури, що передбачають аналіз важливих фінансових показників та тенденцій з подальшим вивченням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від прогнозованих сум» [130, с. 441].

Застосування аналітичних процедур дозволяє порівняти стан зобов'язань за податками і зборами поточного періоду із попередніми роками, дослідити їх у динаміці, виконати перспективний аналіз, зіставити з іншими важливими показниками фінансово-господарської діяльності підприємства, а також встановити взаємозв'язки та взаємозалежності між ними. Крім того, за допомогою аналітичних процедур можна порівняти результати діяльності суб'єкта господарювання з середніми показниками по галузі. Перевищення заборгованості підприємства перед бюджетом над аналогічними показниками інших переробних підприємств може свідчити про викривлення інформації у фінансових звітах та про спроби ухилення від сплати податків та зборів. Тому аудитор має, в першу чергу, перевірити саме ці статті та виявити причини їхньої невідповідності середнім показникам по галузі для однакових за організаційно-правовою формою господарювання підприємств переробної промисловості. Для підвищення якості аудиту вони повинні застосовуватися в комплексі з іншими заходами та способами перевірки.

Порівнювати показники зобов'язань за податками і зборами підприємства за певний період часу необхідно за допомогою аналізу їх у динаміці. Результати такого аналізу варто наводити в робочому документі аудитора «Перспективний аналіз», який необхідно доповнити інформацією щодо показників податкових зобов'язань за певний проміжок часу (табл. 3.7). Інформацію щодо розрахунків підприємства з бюджетом можна отримати із форми звітності № 1 «Баланс», рядок 1620 «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом». В результаті проведеного нами дослідження було встановлено, що останніми роками спостерігається позитивна тенденція до зменшення обсягу заборгованості у

ВАТ «Галактон», що належить до підприємств переробної промисловості та займається виробництвом маргарину, рафінованої олії та прянощів.

Таблиця 3.7

**Динаміка зобов'язань за податками і зборами ВАТ «Галактон»,  
м. Київ, 2007-2013 рр. (витяг) \***

Показник	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Зобов'язання за податками і зборами, тис. грн.	606,0	1157,8	1955,2	799,9	1455,6	209,0	300,0
Абсолютний приріст (зниження), тис. грн.	-	551,8	797,4	-1155,3	655,7	-1246,6	91,0
Темп зростання, %	100,0	191,1	168,9	40,9	182,0	14,4	143,5
Темп приросту, %	0	91,1	68,9	-59,1	82,0	-85,6	43,5
Абсолютне значення 1 % приросту, тис. грн.	-	-130,1	28,4	-13,5	17,8	-2,4	6,9

\* Розраховано Мурованою Т.О. на основі ф. № 1 «Баланс» за 2007-2013 рр. ВАТ «Галактон».

Характерно, у період погіршення економічного стану внаслідок світової фінансової кризи, у ВАТ «Галактон» скоротився обсяг заборгованості перед бюджетом на 85,6 %. Це пояснюється значним скороченням обсягів господарської діяльності, в результаті чого зменшились зобов'язання підприємства за податками і зборами. У 2013 р. податкові зобов'язання суб'єкта господарювання склали 300,0 тис. грн. (зросли на 43,5 % порівняно з попереднім роком). Незважаючи на незначне зростання заборгованості за податками і зборами, вона була вчасно погашена, що свідчить про покращення фінансового стану ВАТ «Галактон».

Після аналізу стану заборгованості переробних підприємств в цілому доцільно дослідити зміну показників окремих видів податків та зборів. Аудитор має перевірити особливо ретельно ті з них, що мали значне зростання

порівняно з іншими податковими зобов'язаннями. Це дозволить визначити їх вплив на рівень податкового навантаження суб'єкта господарювання. Результати вивчення стану розрахунків з бюджетом підприємства «Київський маргариновий завод» наведено у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

**Аналіз видів податкових зобов'язань ВАТ «Галактон», м. Київ  
у 2012, 2013 рр. \***

Вид податку / збору	Розмір зобов'язань, тис. грн.		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Темп зростання, %	Темп приросту, %
	2012 р.	2013 р.			
Податок на прибуток	504	1832	1328	363,5	263,5
Податок на додану вартість	46104	66515	20411	144,3	44,3
Податок на доходи фізичних осіб	303	574	81	126,7	26,7
Акцизний збір	0	0	0	0	0
Інші податки та збори	183	717	534	391,8	291,8
Всього	47094	69638	22544	147,9	47,9

\* Розраховано Мурованою Т.О. на основі податкових декларацій за 2012-2013 рр. ВАТ «Галактон».

Для проведення аналізу варто дослідити залишки за рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами» у розрізі відкритих підприємством аналітичних рахунків. Найбільше зросли розрахунки ВАТ «Галактон» з податку на прибуток (у 2,6 рази) та інших податків та зборів (у 2,9 рази). Це свідчить про відновлення економічного стану підприємства після фінансової кризи та здатність своєчасно погашати свої зобов'язання перед податковими органами, кредиторами, іншими підприємствами.

Аудитору, в першу чергу, необхідно дослідити причини зростання заборгованості за видами податків та зборів. Зокрема, необхідно дослідити

структуру інших видів податків, визначити, які податки підприємство почало сплачувати з 2013 р., вивчити, як формується податкова база, здійснюється розрахунок суми податків тощо. Проте не варто зменшувати кількість аудиторських процедур щодо перевірки інших податків та зборів, оскільки за статистикою найбільша кількість помилок та зловживань допускається у бухгалтерському обліку податку на додану вартість та податку на прибуток, при складанні податкових декларацій та розрахунків, а також фінансової звітності.

Податкове навантаження – це сума усіх податків та зборів, які підприємство має сплатити до державного бюджету відповідно до діючого законодавства. Показник може розраховуватися як на мікро-, так і на макрорівні. Аналіз рівня податкового навантаження є доцільним при здійсненні аудиторських процедур по суті, оскільки дозволяє виявити факти невиконання підприємством своїх зобов'язань перед бюджетом, знайти помилки та зловживання при сплаті податків та зборів.

Результати аналізу спеціальної літератури з проблем аналітичного забезпечення перевірки зобов'язань за податками і зборами [10, 43, 128, 185] свідчать про існування різноманітних підходів до визначення податкового навантаження на суб'єкти господарювання, що відрізняються економічною сутністю використаних у них показників. Наявність великої кількості методик дозволяє всебічно дослідити рівень податкового навантаження на підприємства молокопереробної промисловості залежно від соціально-економічних та інших факторів. З іншої сторони, таке різноманіття ускладнює розуміння сутності показника та його використання в проведенні комплексного аналізу заборгованості.

На нашу думку, аналіз податкового навантаження переробних підприємств варто здійснювати з урахуванням трьох важливих фінансово-економічних показників його діяльності:

- сумарний дохід підприємства за звітний період;

- чистий дохід (прибуток) від господарської діяльності;
- сума змінних витрат, понесених у звітному періоді.

Розглянемо детальніше особливості розрахунку податкового навантаження переробних підприємств відповідно до зазначених вище методик. Першим підходом передбачено визначення взаємозалежності податкових зобов'язань і загальної суми доходів підприємства за звітний період. Він розраховується за формулою:

$$ПН_{заг} = \frac{\sum ПЗ}{\sum Д} * 100, \quad (3.2)$$

де  $ПН_{заг}$  – податкове навантаження на підприємство, %,

$\sum ПЗ$  – сума податків та зборів, сплачених за звітний період, тис. грн.,

$\sum Д$  – сумарні доходи переробного підприємства, які включають доходи від реалізації товарів, робіт, послуг, а також інші доходи, тис. грн.

Показник податкового навантаження показує частку доходу, яку має підприємство перерахувати до державного бюджету. На нашу думку, до складу податків та зборів, що сплачуються у звітному періоді, не варто включати податок з доходів фізичних осіб та обов'язкові внески до фондів соціального страхування. Це пояснюється тим, що податок вираховується із заробітної плати працівників, а не фінансового результату підприємств. Тому, більшою мірою, він свідчить про рівень податкового навантаження на самих працівників. Внески до фондів соціального страхування вираховуються із загального фонду оплати праці та не відносяться до складу податкової заборгованості переробних підприємств, а тому не можуть характеризувати рівень податкового навантаження.

Розглянемо порядок розрахунку показника податкового навантаження на прикладі господарських операцій з оподаткування ВАТ «Галактон». У 2013 р. доходи підприємства від реалізації товарів, робіт, послуг склали

482961 тис. грн., зобов'язання за податками і зборами – 300 тис. грн. Розрахуємо рівень податкового навантаження за наведеною формулою (3.2), використавши наявну інформацію про суму погашених зобов'язань за податками і зборами підприємством у звітному періоді (табл. 3.8):

$$ПН_{заг} = \frac{\sum ПЗ}{\sum Д} * 100 = \frac{300,0}{482961} * 100 = 0,1\%.$$

У 2009 р. частка зобов'язань за податками і зборами у доходах підприємства склала 0,1 %. Це свідчить про те, що ВАТ «Галактон» вчасно здійснює погашення своєї заборгованості перед бюджетом. Значення показника мале (0,1 %), що свідчить про низький рівень навантаження на підприємство у частині сплати податків та зборів. Проте аудитору варто детально дослідити господарські операції з оподаткування та виявити факти можливої мінімізації оподаткування.

У Методичних рекомендаціях щодо складання плану-графіка проведення виїзних перевірок суб'єктів господарювання, розроблених ДПАУ [185], визначено випадки посилення контролю за господарською діяльністю підприємств та їх включення до плану виїзних перевірок контролюючих органів. Одним з таких критеріїв є показник податкового навантаження. Якщо показник податкового навантаження підприємства є меншим за 1 % в той час, коли середній показник по галузі перевищує межу в 1 %, таке підприємство автоматично потрапляє до зони високо ризику і до нього можуть застосуватися контрольні заходи. На нашу думку, така вимога державних податкових органів є доречною, оскільки дозволяє виявити неправомірні дії суб'єктів господарювання та факти їхнього ухилення від сплати обов'язкових платежів до бюджету.

Світовий досвід оподаткування свідчить про те, що оптимальний рівень податкового навантаження на суб'єктів господарювання має бути не більше 30-

40 % від суми доходу [93]. Тому підхід до здійснення перевірок українськими податковими органами повністю відповідає світовим стандартам та вимогам до формування податкових політик країн світу.

Аудитор може оцінити також рівень податкового навантаження окремо за кожним податком або збором, які сплачуються переробними підприємствами. У зазначених вище методичних вказівках визначено методику оцінювання ступеню податкової віддачі з податку на прибуток та податку на додану вартість. На нашу думку, не зовсім доречним є використання терміну «податкова віддача» для характеристики рівня податкового навантаження на суб'єкти господарювання. Віддача характеризує економічний ефект від господарської діяльності, а не частку сплачених податків і зборів у доходах підприємства. Тому доцільно внести зміни до Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення виїзних перевірок суб'єктів господарювання у частині заміни терміну «податкова віддача» на «податкове навантаження».

Рівень податкової віддачі з податку на прибуток варто визначати:

$$ПН_{III} = \frac{\sum III}{\sum Д} * 100, \quad (3.3)$$

де  $ПН_{III}$  – податкове навантаження податком на прибуток, %,

$\sum III$  – сума податку на прибуток, сплаченого у звітному періоді, тис. грн.,

$\sum Д$  – сума скоригованого загального доходу, тис. грн.

Інформацію щодо стану розрахунків та податком на прибуток ВАТ «Галактон» можна отримати з декларації з податку на прибуток або звіту про фінансові результати. Дохід за звітний період (2013 р.) становив – 512473 тис. грн., сума податку на прибуток – 1832 тис. грн. Отже, показник податкового навантаження податком на прибуток на підприємстві «Галактон» склав:



$$ПН_{III} = \frac{\sum III}{\sum Д} * 100 = \frac{1832}{512473} * 100 = 0,4\%.$$

ВАТ «Галактон» має сплатити 0,4 % податку на прибуток від загальної суми нарахованих валових доходів до бюджету. Найбільше викривлень інформації може спостерігатись саме в обліку податку на прибуток, тому аудитор має дослідити податкову політику підприємства щодо податку, правильність його нарахування та сплати до бюджету.

Податкове навантаження податком на додану вартість розраховується за формулою:

$$ПН_{ПДВ} = \frac{\sum ПДВ}{\sum ОР} * 100, \quad (3.4)$$

де  $ПН_{ПДВ}$  – податкове навантаження податком на додану вартість, %,

$\sum ПДВ$  – сума податку на подану вартість, сплаченого у звітному періоді, тис. грн.,

$\sum ОР$  – сумарний обсяг реалізації продукції, тис. грн.

За даними Звіту про фінансові результати молокопереробного підприємства «Галактон» за 2013 р. дохід від реалізації товарів, робіт, послуг склав 482961 тис. грн., податок на додану вартість – 66515 тис. грн. Отримані показники містяться і у податковій декларації з податку на додану вартість підприємства. Розрахований показник податкового навантаження податком на додану вартість склав:

$$ПН_{ПДВ} = \frac{\sum ПДВ}{\sum ОР} * 100 = \frac{66515}{482961} * 100 = 13,8\%.$$

Податкове навантаження податком на додану вартість, що склало 13,8 %, свідчить про вчасну сплату податку на додану вартість до державного бюджету. В той же час цей показник високий, тому аудиторю варто перевірити правильність розрахунку податкового кредиту та податкових зобов'язань за здійсненими операціями, а також перевірити первинні документи з обліку заборгованості. За допомогою зазначених процедур можна виявити факти несвоєчасних розрахунків з бюджетом, а також мінімізації оподаткування на підприємстві.

Другий підхід передбачає використання показника чистого доходу при розрахунку рівня податкового навантаження. Такий підхід ефективніший за попередній, оскільки дозволяє оцінити реальний стан фінансової дисципліни переробних підприємств. У цьому випадку коефіцієнт податкового навантаження визначається:

$$ПН_{заг} = \frac{\sum ПЗ}{\sum ЧД} * 100, \quad (3.5)$$

де  $ПН_{заг}$  – податкове навантаження на підприємство переробної промисловості, %,

$\sum ПЗ$  – сума податків та зборів, сплачених за звітний період, тис. грн.,

$\sum ЧД$  – сума чистого доходу (прибутку), отримана підприємством за звітний період, тис. грн.

За 2013 р. підприємство «Галактон» отримало чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг у сумі 415729 тис. грн., загальна сума податків і зборів, сплачених до бюджету становила 300 тис. грн. Таким чином, коефіцієнт податкового навантаження склав:

$$ПН_{заг} = \frac{\sum ПЗ}{\sum ЧД} * 100 = \frac{300}{415729} * 100 = 0,1\%.$$

Розрахований показник свідчить про ефективну податкову політику стосовно сплати заборгованості за податками і зборами. Крім того, він співпав із показником, який розраховано за першою методикою. Це значить, що обидві методики достовірні, а тому їх доцільно застосовувати при визначенні рівня податкового навантаження на підприємства молокопереробної промисловості України.

Не менш важливим показником аналізу податків та зборів є визначення взаємозалежності податкового навантаження та змінних витрат, понесених підприємством у звітному періоді. Показник визначається як відношення зобов'язань за податками і зборами до загальної суми змінних витрат:

$$ПН_{заг} = \frac{\sum ПЗ}{\sum B_{зм}} * 100, \quad (3.6)$$

де  $ПН_{заг}$  – податкове навантаження на переробне підприємство, %,

$\sum ПЗ$  – сума податків та зборів, сплачених за звітний період, тис. грн.,

$\sum B_{зм}$  – сума змінних витрат звітного періоду, тис. грн.

У 2013 р. сума податкових зобов'язань ВАТ «Галактон», сплачених до бюджету, склала 300 тис. грн., змінні витрати – 355844 тис. грн. Врахувавши інформацію за результатами господарської діяльності підприємства, коефіцієнт податкового навантаження варто визначати так:

$$ПН_{заг} = \frac{\sum ПЗ}{\sum B_{зм}} * 100 = \frac{300}{355844} * 100 = 0,1\%.$$

Коефіцієнт становить 0,1 %, що свідчить про незначну чутливість податкових зобов'язань до зміни змінних витрат підприємства. В обліковій системі міститься інформація про види витрат за елементами, тому на підставі

облікових документів досить важко розрахувати показник еластичності податкового навантаження. Дані для розрахунку показника сумарних змінних витрат можна отримати із внутрішньої документації системи управлінського обліку, в якій фіксуються значення постійних та змінних витрат за певний період.

Досить новою аудиторською процедурою для вітчизняних аудиторських фірм є процедури податкового Due Diligence. Вони спрямовані на комплексну перевірку стану податкових зобов'язань на підприємстві, їхнього обліку та звітності із застосуванням широкого спектру аудиторських методів та процедур, а також оптимізацію податкового навантаження та підвищення якості податкового планування. Крім того, зазначені заходи допомагають уникнути претензій з боку державних податкових органів та застосування штрафних санкцій шляхом оцінки ризику появи таких випадків на підприємстві. При виконанні процедур з податкового Due Diligence на молокопереробному підприємстві «Галактон» аудитор має виконати такі дії:

- перевірка системи обліку та внутрішнього контролю зобов'язань за податками і зборами;
- дослідження правильності нарахування податків та зборів, застосування податкових пільг ВАТ «Галактон»;
- перевірка дотримання податкового законодавства при укладанні основних договорів та складанні інших первинних документів;
- аналіз господарських операцій щодо розрахунків з резидентами та нерезидентами, правильності їх оподаткування;
- перевірка стану розрахунків із пов'язаними особами та трансфертного ціноутворення;
- дослідження правомірності операцій з оподаткування, що не характерні для молокопереробних підприємств;
- перевірка правильності складання податкових декларацій ВАТ «Галактон»;

- визначення резервів для погашення існуючих або потенційних донарахованих податкових зобов'язань;
- оцінка ефективності податкового планування молокопереробного підприємства «Галактон» тощо [253].

Цю процедуру необхідно застосовувати при придбанні, продажу чи реорганізації переробних підприємств, укладанні важливих договорів, оцінці інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання тощо. На нашу думку, в процесі аудиту зобов'язань за податками і зборами необхідно застосовувати основні принципи, закладені у методику проведення податкового Due Diligence, а не обмежуватись лише типовими процедурами, що застосовуються щодо усіх інших об'єктів перевірки. Це пояснюється тим, що невиконання зобов'язань перед бюджетом призводить до великих штрафних санкцій з боку податкових органів. Крім того, значне податкове навантаження на вітчизняні підприємства вимагає від менеджерів вищої ланки пошуку шляхів податкової оптимізації у процесі формування податкової політики підприємств молокопереробної промисловості.

Важливою складовою удосконалення аудиту зобов'язань за податками і зборами є застосування комп'ютерних методів обробки аудиторської інформації підприємств переробної промисловості. Автоматизація аудиту зобов'язань за податками і зборами передбачає застосування комп'ютерних технологій, що значно підвищує ефективність роботи аудиторів, скорочуючи час на здійснення процедур та оформлення необхідних аудиторських документів. При здійсненні перевірки в системі комп'ютерних інформаційних систем (КІС) необхідно керуватися вимогами міжнародних стандартів.

Нині на молокопереробних підприємствах України існує велика кількість програмних продуктів, спрямованих на ефективну організацію аудиторського процесу переробних та інших підприємств. Зокрема, до них належать такі, як: My Client, Audit System/2, Vector 6, IT Аудит: Аудитор 2.4, Excel та ін. Вони містять модулі відповідно до основних етапів та процедур аудиту, що значно

спрощує процес організації перевірки та складання та використання основних аудиторських методів отримання доказів. Разом з тим, існує і ряд недоліків організації перевірки податкових зобов'язань із застосуванням комп'ютерних інформаційних систем (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Переваги та недоліки аудиту зобов'язань за податками і зборами із застосуванням комп'ютерних інформаційних технологій на підприємствах молокопереробної промисловості \***

Переваги	Недоліки
1. Можливість автоматизації аудиту на підприємствах різних організаційно-правових форм та видів економічної діяльності	1. Специфіка оподаткування видів економічної діяльності унеможлиблює застосування уніфікованих підходів, закладених в аудиторських програмах
2. Створення програм з урахуванням вимог нормативно-правових актів, методичного та інформаційного забезпечення до перевірки податкових розрахунків	2. Часті зміни у податковому та іншому законодавстві призводять до необхідності внесення постійних змін та доповнень в програмне забезпечення з аудиту, оновлення його модулів
3. Застосування КІС в аудиті скорочує час, необхідний для здійснення аудиторських процедур, дозволяє проводити складні математичні розрахунки та збільшити обсяг вибірки	3. Використання автоматизованих систем ускладнює використання аудитором власного професійного судження стосовно суттєвих аспектів перевірки операцій з оподаткування
4. Великий ступінь інтегрованості облікового і аудиторського забезпечення	4. Застосування підприємствами різних облікових програм призводить до невідповідності певних моделей аудиторських програм, тому виникає потреба у ручному введенні великих обсягів інформації
5. Наявність великої кількості типових форм робочих документів аудитора підвищує якість та повноту відображення інформації у них	5. Велика залежність програмного забезпечення від технічних факторів (наявність електроенергії, справність програмного та технічного забезпечення, можливість доступу до комп'ютера тощо)

\* Складено Мурованою Т.О.

У програмному забезпеченні має міститися не тільки повний перелік аудиторських процедур щодо зобов'язань за податками і зборами, але і забезпечуватись можливість самостійного їх коригування відповідно до специфічних завдань аудиту податкової заборгованості. Тому одним з найбільш ефективних методів вирішення зазначених проблем є можливість вільного доступу аудитора до налаштувань основних модулів програм, причому варто звернути увагу на простоту здійснення коригувань в комп'ютерних інформаційних системах для фахівців з аудиту. У цьому випадку забезпечується ефективність організації аудиторської роботи та можливість висловлення аудитором власного професійного судження, сформованого на основі застосування обраних методів та процедур одержання аудиторських доказів на молокопереробних підприємствах.

Отже, результати проведеного нами дослідження свідчать про недосконалість аудиторських методів та процедур, якими користуються аудитори при перевірці зобов'язань за податками і зборами на переробних підприємствах. З метою підвищення ефективності одержання аудиторських доказів сформовано комплекс обов'язкових аналітичних процедур з перевірки податкової та фінансової звітності щодо розрахунків з бюджетом, удосконалено робочі документи, у яких відображаються результати виконання таких процедур, доповнено методику проведення податкового Due Diligence при придбанні, продажу чи реорганізації переробних підприємств, укладанні важливих договорів, оцінці інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання тощо. Розробка програмного забезпечення з можливістю коригування модулів та процедур, враховуючи особливості господарської діяльності підприємств переробної промисловості, дозволить удосконалити організацію аудиторського процесу та скоротити час проведення перевірки, тим самим підвищивши її якість та ефективність.

### **3.4. Використання результатів аудиту виконання зобов'язань за податками і зборами при розробці заходів податкового менеджменту**

Нестабільність розвитку національної економіки вимагає від промислових підприємств посилення уваги до покращення їх фінансового та ресурсного забезпечення, пошуку шляхів підтримання ефективності діяльності. Про сприятливий фінансовий стан та платоспроможність підприємств свідчить здатність вчасно погашати заборгованість перед іншими підприємствами-контрагентами, фінансовими установами, податковими органами. Претенції, що спостерігаються у фінансово-господарській діяльності підприємств, не дають позитивних результатів. На 1 січня 2013 р. поточні зобов'язання суб'єктів господарювання в цілому по Україні склали 1352,9 млрд. грн., або на 6,7 % більше порівняно з попереднім роком. Причому найгірша ситуація спостерігається на підприємствах готельного та ресторанного бізнесу (+22,8 %), охорони здоров'я та надання соціальних послуг (+20,0 %), а також на промислових підприємствах (+15,8 %) [168].

В таких умовах виникає необхідність в організації ефективної системи податкового менеджменту на вітчизняних промислових підприємствах, яка могла б швидко реагувати на стрімкі зміни у соціально-економічному та податковому житті країни. Повну та вичерпну інформацію про діяльність підприємства та оподаткування основних та специфічних господарських операцій можна отримати за результатами перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому дедалі частіше керівництво підприємств звертається до послуг аудиторів та аудиторських фірм для підтвердження правильності ведення обліку зобов'язань за податками і зборами, складеної податкової та фінансової звітності, а також прийняття на основі аудиторських висновків управлінських рішень щодо покращення фінансової та податкової політик підприємства.



Проблеми підвищення ефективності діяльності підприємств в цілому, а також оптимізації оподаткування на них зокрема, вивчали фахівці різного профілю: економісти, менеджери, фінансисти, обліковці, аналітики. Серед іноземних вчених варто відзначити: Е.А. Аренса, І.О. Бланка, І.М. Карасьову, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета та ін. [1, 14, 66, 241]. У вітчизняній науці цими питаннями займалися такі науковці: М.Т. Білуха, Н.І. Дорош, Г.І. Купалова, Б.Ф. Усач та ін. [12, 46, 92, 221]. Ними розроблено концептуальні засади фінансового планування, управління активами, залучення та використання фінансових ресурсів, формування короткострокових та довгострокових фінансових стратегій за результатами аналізу та аудиту діяльності суб'єктів господарювання. Проте досі недостатньо уваги в науковій літературі приділяється податковому плануванню та використанню результатів аудиту зобов'язань за податками і зборами в управлінні переробних підприємств. Тому ці та інші питання потребують подальшого дослідження.

Важливим засобом отримання інформації про діяльність підприємств переробної промисловості є облікова система, що містить дані про господарські операції суб'єктів господарювання, стан активів, визнання та погашення заборгованості, а також принципи облікової політики та складання звітності. З метою контролю та підвищення ефективності функціонування підприємств керівництво створює та організовує роботу служби внутрішнього контролю. До її функцій входить: відстеження стану розрахунків підприємства, правильності оподаткування операцій та запобігання необґрунтованих перевищень податкових зобов'язань, що можуть призвести до додаткових фінансових витрат у вигляді штрафних санкцій.

Достовірну інформацію про стан системи обліку та звітності можуть дати результати перевірки, яка здійснюється незалежними зовнішніми органами – аудиторами та аудиторськими фірмами. В процесі аудиту, перш за все, вони перевіряють систему внутрішнього контролю, а потім – облік розрахунків з бюджетом, податкову та фінансову звітність. Тому при прийнятті

управлінських рішень менеджери мають керуватися висновками аудиторів, які дають повну та вичерпну інформацію про господарську діяльність молокопереробних підприємств. Крім того, за результатами аудиту можна визначити доцільність функціонування служби внутрішнього контролю. Діяльність сучасних підприємств спрямована на максимізацію прибутку, тому завдання менеджерів полягає у виборі однієї з двох існуючих альтернатив – створювати та фінансувати роботу служби внутрішнього контролю чи залучати до перевірки зовнішніх експертів.

Менеджери узагальнюють інформацію про господарську діяльність та визначають подальші тактику та стратегію діяльності за допомогою прийняття управлінських рішень. Вивчаючи філософське значення категорії «рішення» ми дійшли висновку, що це процес та результат вибору мети та способу її досягнення [224, с. 558]. Тобто, прийняття управлінського рішення відбувається шляхом проходження визначених стадій дослідження об'єкту. З іншого боку, такий процес передбачає досягнення поставленої мети та має економічну доцільність. Тому *прийняття управлінського рішення щодо податкової політики* варто розглядати як *процес вибору оптимального варіанту організації господарської діяльності та обрання подальшої стратегії розвитку підприємства на основі всебічного вивчення стану розрахунків підприємства з бюджетом. Це забезпечується шляхом здійснення всеохоплюючого аналізу облікової інформації та звітної документації системи внутрішнього контролю податкових зобов'язань, а також за допомогою комплексного аудиту заборгованості за податками і зборами.*

Дослідивши теоретичний та практичний досвід щодо прийняття управлінських рішень, вимоги до організації господарської діяльності та роботи підрозділів переробних підприємств нами побудовано модель взаємозв'язку обліку, внутрішнього контролю та аудиту розрахунків з бюджетом, а також зображено послідовність вибору управлінського рішення за результатами аудиту зобов'язань за податками і зборами (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Процес прийняття управлінських рішень за результатами аудиту зобов'язань за податками і зборами на переробних підприємствах України\*.

\* Розроблено Мурованою Т.О.

Ефективне управління податковими зобов'язаннями передбачає формування системи податкового менеджменту або здійснення функцій з встановлення податкової дисципліни у межах комплексного управління підприємством. У вітчизняній теорії та практиці організації господарської діяльності відсутні чітко визначені критерії, відповідно до яких має прийматися рішення щодо організації системи податкового менеджменту на підприємстві переробної промисловості. Керівництво підприємства має визначити, який з двох альтернативних варіантів обрати: створити окремий підрозділ податкового менеджменту або призначити відповідальних осіб щодо здійснення управління станом розрахунків з бюджетом. Помилкове обрання одного з двох варіантів може призвести до значних фінансових втрат та зниження ефективності діяльності структурних одиниць та підприємства в цілому.

Для цього необхідно, перш за все, оцінити розміри підприємства переробної промисловості та масштаби його діяльності. На малих підприємствах недоцільно створювати окремий структурний підрозділ податкового менеджменту. Хоча завжди існує потреба у здійсненні податкового планування та прийняття на його основі рішень щодо оптимізації оподаткування. Для вирішення цього питання доцільно призначити відповідальну особу для здійснення контролю за податковими потоками підприємства.

Дещо інша ситуація спостерігається на переробних підприємствах з великою кількістю працівників та значними масштабами господарської діяльності. Відсутність окремого підрозділу управління податками та зборами або групи осіб з цих питань на великому підприємстві може призвести до появи значних обсягів заборгованості та непередбачених витрат. Несвоєчасне погашення податкових зобов'язань може призвести до значних штрафних санкцій з боку державних податкових органів, а не спричинює зниження кредитного рейтингу суб'єктів господарювання та появу негативного іміджу у бізнес-колах.

Другим, не менш важливим чинником у питанні організації управління податковими зобов'язаннями на підприємствах молокопереробної промисловості є обсяг операцій з оподаткування та стан розрахунків з бюджетом. У світовій практиці при обґрунтуванні необхідності податкового менеджменту використовують показник податкового навантаження на підприємство. Нами детально розглянуто його сутність та методику розрахунку у параграфі 3.3 у контексті аналітичних процедур, які варто застосовувати при перевірці зобов'язань за податками і зборами. Цей показник можна також отримати і за результатами комплексного аналізу податкових зобов'язань, який здійснюється аналітичною службою переробного підприємства. Однак пріоритетність при формулюванні управлінських рішень мають аудиторські висновки, оскільки вони формуються за результатами перевірки незалежними експертами – представниками зовнішніх контролюючих структур, а не внутрішніх підрозділів суб'єкта господарювання.

Проте доволі дискусійним є питанням встановлення граничної межі цього показника для прийняття управлінського рішення стосовно необхідності створення служби податкового менеджменту на підприємстві. Відповідно до російської практики господарської діяльності, граничне значення податкового навантаження, яке враховується при обґрунтуванні доцільності створення на підприємстві системи податкового менеджменту, встановлюється на рівні 15 %. Якщо рівень навантаження менший за визначену межу, тоді необхідність у податковому плануванні мінімальна. Функції податкового планування має здійснювати одна або декілька осіб – працівники підприємства або залучені ззовні особи. При вищих значеннях показника податкового навантаження виникає потреба в організації повноцінного податкового управління шляхом створення окремого структурного підрозділу. Варто враховувати також і те, що для організації роботи такого підрозділу необхідно залучити додаткові фінансові ресурси. Так, зростання показника податкового навантаження призводить до збільшення витрат на проведення планування та організації

управління податками і зборами підприємства. Незважаючи на це, заходи з оптимізації оподаткування необхідно здійснювати, оскільки вони сприяють зростанню ціни прийнятих управлінських рішень (за умов їхньої ефективності) [10].

На нашу думку, підхід, визначений російською практикою ведення бізнесу, є доречним і щодо українських переробних підприємств переробної промисловості. Тому необхідно застосовувати зазначені вище критерії (розмір підприємства та рівень податкового навантаження) для визначення обсягу процедур щодо податкового планування та оптимізації на вітчизняних підприємствах.

За результатами аналізу господарської діяльності ВАТ «Галактон» ми отримали загальний рівень податкового навантаження 0,1 %. Враховуючи зазначені вище критерії податкового менеджменту, можна стверджувати про незначний рівень податкового навантаження на підприємство. Проте результати дослідження податкового навантаження за окремими податками і зборами не дають таких оптимістичних перспектив. Зокрема, це стосується податкового навантаження податком на додану вартість, яке склало 13,8 %. Тому доцільно створити робочу групу з аналізу стану зобов'язань підприємства за податками і зборами, до функцій якої віднести розробку заходів щодо покращення податкової політики та пошуку резервів погашення заборгованості перед бюджетом. Залучення додаткових фінансових вкладень є обґрунтованим, оскільки робота спеціалістів з податкового менеджменту дозволить скоротити витрати, які підприємство може понести внаслідок несвоєчасно здійснених розрахунків з податку на додану вартість, інших податків та зборів, а також оптимізувати обліковий процес та мінімізувати податкове навантаження на молокопереробне підприємство.

В процесі податкового менеджменту та прийнятті на його основі управлінських рішень важливе значення відводиться трьом складовим: податкова політика, податкове планування та оптимізація оподаткування. Ці

категорії є взаємозалежними та дозволяють охопити весь спектр управлінських процедур, які необхідно використовувати в процесі податкового менеджменту.

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

Проте це не значить, що оптимізація оподаткування здійснюється лише після реалізації перших двох складових податкового менеджменту. Покращення податкових розрахунків може здійснюватися і в процесі податкового планування, податкового регулювання та внутрішнього податкового контролю підприємств молокопереробної промисловості. Важливу роль в оптимізації податкових потоків відіграє податкове планування, яке включає такі складові елементи: податкова політика, податкове регулювання та податковий контроль. До інструментарію податкового планування на переробних підприємствах необхідно відносити такі: методи податкового бюджетування, використання податкових пільг та інших незаборонених законодавством заходів із мінімізації податкових платежів, застосування трансфертного ціноутворення, реалізації податкової політики та обліку

податкових зобов'язань. Якщо оптимізація оподаткування – мета податкового менеджменту, то податкове планування – це комплекс методів та інструментів досягнення мети податкового менеджменту. Податкова оптимізація та планування дозволяють знизити податкове навантаження на підприємство та забезпечити зменшення фінансових витрат, отримати економічний ефект від вкладення вивільнених коштів, запобігти або знизити ризик появи штрафних санкцій та пені [10].

В практичній діяльності вітчизняних підприємств, зокрема і переробних, спостерігається ситуація необґрунтованої мінімізації суми податків та зборів, які сплачуються ними. На перший погляд, така організація податкової політики та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві дозволяє вивільнити значно більше фінансових ресурсів, ніж при здійсненні оптимізації. Це лише короткостроковий захід, оскільки вже в наступному звітному періоді він може призвести до появи штрафів і пені у підприємства за недотримання норм податкового законодавства та навмисного ухиляння від сплати податків та зборів до державного бюджету. Сума дисциплінарних стягнень може бути значно більшою від отриманої вигоди від мінімізації податкових платежів. Тому служба податкового менеджменту переробного підприємства має спрямувати свою діяльність на всебічне вивчення стану податкової дисципліни на підприємстві, оцінити економічний та дисциплінарний ефект від обрання податкової політики підприємством та застосування заходів з оптимізації операцій з оподаткування. Важливою вимогою при цьому стає ретельне дотримання норм податкового права та досягнення економічного та фінансового ефектів від прийняття управлінських рішень.

Оптимізація податкових потоків повинна здійснюватися на основі ретельного дослідження облікової системи підприємства, стану розрахунків з бюджетом, правильності відображення облікових даних у податковій та фінансовій звітності, перевірки можливих переplat до бюджету, виявлення та виправлення помилок в обліку та звітності тощо. Всю цю інформацію можна



отримати за результатами комплексного аудиту зобов'язань за податками і зборами. Це ефективний інструмент, який дозволяє не тільки перевірити фінансову звітність, але і знайти помилки та зловживання у господарських операціях з оподаткування, запобігти появі штрафних санкцій у майбутньому.

На нашу думку, результати аудиту податкових зобов'язань варто застосовувати при здійсненні таких заходів податкового менеджменту переробних підприємств: розробка основ податкової політики, оптимізація податкового навантаження на підприємства, уникнення податкових штрафів та пені, пошук резервів погашення податкових боргів та складання бюджетів податкових потоків (рис. 3.9).



Рис. 3.9. Напрями реалізації результатів аудиту зобов'язань за податками і зборами на молокопереробних підприємствах \*.

\* Розроблено Мурованою Т.О.

Розглянемо детальніше податкові заходи, які сприятимуть покращенню планування зобов'язань за податками і зборами на вітчизняних підприємствах переробної промисловості. *Розробка основних засад податкової політики переробного підприємства.* Обрання податкової політики підприємства є важливим етапом організації його діяльності, оскільки від неї залежить подальша організація обліку та звітності податкових зобов'язань, а також інших пов'язаних з ними облікових об'єктів. Результати обраної стратегії з оподаткування відображаються у положеннях облікової політики.

Крім того, на власний розсуд керівництва, вони можуть прописуватися в окремому документі – податковій політиці підприємства. Хоча складання такого документу не регламентується та не вимагається жодним нормативно-правовим актом, на нашу думку, його варто складати на підприємствах зі значною часткою операцій з оподаткування та рівнем податкового навантаження більше 15 %. Аналогічно до положення про облікову політику такий документ має містити такі три важливі складові: законодавче та методологічне забезпечення обліку зобов'язань за податками і зборами, технічні складові облікового процесу та особливості організації обліку та звітності податкової заборгованості.

*Оптимізація податкового навантаження.* Не менш важливим елементом податкового менеджменту є податкове планування. Воно здійснюється відповідно до обраної податкової політики. В процесі планування значну роль відіграють результати аналізу та аудиту господарської діяльності, на основі яких обирається стратегія подальших дій. На цьому етапі доцільно вивчити результати виконання аналітичних та інших аудиторських процедур з метою пошуків шляхів оптимізації зобов'язань за податками і зборами, складання бюджетів їхнього погашення. Крім того, за результатами аудиту можна визначити наявність переплачених сум податків та зборів до бюджету та оцінити можливості податкового відшкодування. Результатом податкового планування є формування комплексних заходів із покращення податкової

дисципліни переробних підприємств, а також методів щодо погашення зобов'язань за податками і зборами.

Зменшення податкових виплат шляхом їхньої оптимізації та планування має сприяти збільшенню прибутку підприємства, а також відповідати інтересам власників, керівників та працівників підприємства. Проте ця залежність не завжди прямо простежується. Скорочення одних податків може призвести до збільшення інших, а також до податкових санкцій з боку державних податкових органів. Тому найефективнішим заходом щодо збільшення прибутковості переробних підприємств є не механічне скорочення податків, а мінімізація податкового навантаження із одночасним зростанням виробництва, обсягу реалізації та ефективності діяльності, тобто побудови ефективної системи управління підприємством та прийняття рішень щодо оптимізації усієї структури господарської діяльності. Це можливо шляхом інвестування коштів, вивільнених в результаті оптимізації оподаткування, у виробництво, розвиток підприємства переробної промисловості в цілому, а також окремих його активів. Оптимізація оподаткування та податкове планування мають підтримувати цінову конкурентоспроможність підприємств шляхом ефективного управління податками і зборами, які включаються до вартості товарів та послуг [10]. Крім того, вони повинні сприяти отриманню економічних переваг та підвищенню прозорості системи обліку та контролю зобов'язань за податками і зборами..

*Уникнення податкових штрафів та санкцій.* З метою зменшення податкового навантаження керівництво переробних підприємств звертається до доволі сумнівних заходів щодо мінімізації зобов'язань за податками і зборами, які можуть не відповідати нормам податкового законодавства або лише формально їм відповідати. Проте варто розуміти, що мінімізація податкових витрат в короткостроковому періоді може призвести до значних податкових штрафів та пені у перспективі. Тому під сумнівом опиняється питання економічної доцільності таких заходів, оскільки їх застосування впливає не

тільки на можливість втрати фінансових вигід, але і на імідж підприємства серед кредиторів, підприємств-контрагентів та податкових органів.

У світовій практиці широко використовуються судові доктрини, які застосовують контролюючі органи для розмежування реальних господарських операцій від таких, що застосовуються суб'єктами господарювання виключно з метою отримання податкових переваг. До таких доктрин відносяться: сутність над формою та ділова мета. Доктрина превалювання сутності над формою означає наступне: юридичні наслідки господарської операції мають визначатися сутністю та доцільністю її здійснення, а не юридично оформленими документами. Відповідно до доктрини ділової мети першочергово має визначатися мета, з якої здійснюється така операція. Якщо укладено договір, відповідно до якого передбачено податкові переваги для підприємства, але відсутнє обґрунтування необхідності такої операції, такий договір може визначитися недійсним [43]. Тому при прийнятті управлінських рішень щодо оптимізації оподаткування варто чітко встановити правомірність їх реалізації та підтвердити доцільність застосування шляхом оцінювання економічного ефекту від застосованих податкових заходів.

*Пошук резервів зменшення податкової заборгованості на переробних підприємствах.* Робота аналітичної служби підприємства спрямована на дослідження стану господарської діяльності, аналізу основних її показників та пошуку додаткових джерел залучення або вивільнення грошових коштів. Зазначену інформацію щодо фінансової дисципліни підприємств можна отримати і за результатами аналітичних процедур, які застосовуються аудиторами в ході перевірки зобов'язань за податками і зборами. На основі узагальнення отриманих даних із внутрішніх та зовнішніх джерел перевірки податкові менеджери мають виявити факти несвоєчасних розрахунків перед бюджетом та оптимізувати структуру податкових платежів. З цією метою варто оптимізувати систему оподаткування за допомогою формування податкової політики та розробки на її основі заходів з удосконалення обліку та звітності

зобов'язань за податками і зборами. Ефективним заходом відстеження стану податкових зобов'язань переробного підприємства є формування бюджетів та складання фінансових планів.

*Складання бюджетів погашення зобов'язань за податками і зборами.* Податкові бюджети – доволі розповсюджена практика моніторингу стану податкових зобов'язань у світі. Вони дозволяють відстежити факти визнання зобов'язань, погашення та вчасно виявити невиконані зобов'язання. На основі бюджетів складаються фінансові плани, якими визначаються напрями використання фінансових ресурсів підприємства, в тому числі і на погашення зобов'язань за податками і зборами. Крім того, у планах необхідно сформулювати мінімальний резерв на здійснення розрахунків з бюджетом, що дозволить вчасно та без затримок здійснювати податкові розрахунки та запобігти появі витрат у підприємства, пов'язаних із покриттям нарахованих штрафів і пені.

При складанні бюджету податкових потоків переробних підприємств варто враховувати не тільки нараховані та ті, що підлягають сплаті податки і збори, але й суми штрафів та пені за несвоєчасне проведення розрахунків з бюджетом. Тому пропонуємо застосовувати наступний підхід при плануванні погашення зобов'язань за податками і зборами:

$$ПЗ_{ОП} = ПЗ_{НАР} - ПЗ_{ВД} + ПЗ_{ШП} + ПЗ_{НАД}, \quad (3.7)$$

де  $ПЗ_{ОП}$  – зобов'язання за податками і зборами, які підлягають погашенню у звітному періоді, тис. грн.,

$ПЗ_{НАР}$  – нарахована заборгованість перед бюджетом, тис. грн.,

$ПЗ_{ВД}$  – сума податків та зборів, відшкодованих із державного бюджету, тис. грн.,

$ПЗ_{ШП}$  – штрафи та пені, нараховані за несвоєчасну сплату податків та зборів до бюджету, тис. грн.,

$ПЗ_{НАД}$  – переоплати податків та зборів, які будуть враховані у майбутніх звітних періодах, тис. грн.

Розглянемо методику розрахунку показника на прикладі господарської діяльності переробного підприємства «Галактон», м. Київ. Воно має таку інформацію щодо стану розрахунків за податками і зборами (табл. 3.11):

Таблиця 3.11

**Розрахунки за податками і зборами переробного підприємства  
«Галактон», 2013 р.**

№ з/п	Показник	Сума, тис. грн.
1	Нараховані зобов'язання за податками і зборами у звітному періоді	375,7
2	Податки та збори, відшкодовані із державного бюджету	161,1
3	Нараховані штрафи, пені податковими органами за порушення податкової дисципліни	28,0
4	Надмірне погашення зобов'язань за податками і зборами до бюджету	57,4

\* Складено Мурованою Т.О. на основі податкової та фінансової звітності за 2013 р. ВАТ «Галактон».

$$ПЗ_{оп} = 375,7 - 161,1 + 28,0 + 57,4 = 300,0 \text{ (тис. грн.)}$$

Отже, наведена методика розрахунку зобов'язань за податками і зборами дозволяє простежити весь процес від їхнього визнання до погашення на підприємствах молокопереробної промисловості. Складання бюджетів досить ефективно при значних обсягах господарської діяльності, оскільки допомагає виявити несплачені суми податків та зборів та запобігти застосуванню штрафних санкцій з боку державних податкових органів.

В процесі складання бюджетів погашення податкової заборгованості доцільно оцінити стан розрахунків з бюджетом, особливості діяльності переробних підприємств за попередній період, наявність специфічних операцій з оподаткування, зміни у податковому законодавстві, в операційній діяльності, здійснення нових видів діяльності тощо. Тому бюджети можна складати також

у розрізі окремих видів податків і зборів, що сприятиме дослідженню зміни структури податків та їх потоків. Крім того, необхідно визначити розмір податкових платежів та несплачених податкових зобов'язань на майбутній період. Бюджетування зобов'язань за податками і зборами необхідно здійснювати одночасно із плануванням фінансових потоків, оскільки такі заходи дозволяють визначити резерви для покриття заборгованості.

Отже, результати аудиту податкових зобов'язань дозволяють отримати повну та прозору інформацію щодо стану розрахунків з бюджетом та іншими контрагентами на підприємствах молокопереробної промисловості, приховану заборгованість, викривлення інформації внаслідок помилок та умисного ухилення від сплати податків та зборів. З метою ефективного управління податковими потоками на підприємстві реалізується політика податкового менеджменту, основними складовими якої є податкова політика, податкове планування та оптимізація оподаткування, що взаємопов'язані та є необхідними складовими системи загального менеджменту підприємства. Оптимізація розрахунків із бюджетом означає прийняття найефективнішого управлінського рішення з альтернативних. Зокрема, це стосується обрання режиму оподаткування, використання податкових пільг, уникнення штрафних санкцій, зміни характеру господарських операцій тощо. Важливою умовою оптимізації є отримання фінансових або інших переваг від її господарської діяльності, а також підвищення ефективності функціонування переробного підприємства. Поряд із оптимізацією варто здійснювати контроль виконання управлінських рішень, в результаті якого можуть формуватися пропозиції щодо зміни податкової політики підприємства в майбутньому. Це сприятиме досягненню соціально-економічних, фінансових та інших ефектів від здійснення операцій з оподаткування та сприятиме зростанню кредитного рейтингу молокопереробних підприємств та довіри з боку інших кредиторів, податкових органів, бізнес-структур.

\*\*\*\*\*

Результати дослідження, викладені у третьому розділі, дозволяють сформулювати такі висновки.

В теорії аудиту операцій з оподаткування залишається багато проблем методологічного та організаційного характеру. Вирішити ці проблеми можливо шляхом уточнення понятійно-категоріального апарату. Під аудитом зобов'язань за податками і зборами слід розуміти перевірку даних бухгалтерського обліку операцій з оподаткування, показників податкової та фінансової звітності, дотримання облікової та податкової політик підприємства з метою висловлення аудитором незалежної, об'єктивної та обґрунтованої думки про те, що звітність складена в усіх суттєвих аспектах, є достовірною та відповідає вимогам податкового законодавства України. Мету перевірки заборгованості, завдання, нормативно-правове та інформаційне забезпечення аудиту податкових зобов'язань переробних підприємств доцільно формувати на основі запропонованого визначення.

Нами складено програму аудиту зобов'язань за податками та зборами, яка враховує зазначені вище важливі аспекти, а також охоплює специфічні методи та аудиторські процедури. Вони має відповідати основоположним принципам, до яких належать: незалежність, достовірність, повнота, об'єктивність та обґрунтованість.

З метою ефективної організації аудиторського процесу на різних видах переробних підприємств запропоновано об'єднати аудиторські заходи у групи відповідно до етапів аудиторської перевірки: підготовчі, оціночні, доказові, підсумкові процедури. Крім того, було розроблено модель аудиту розрахунків перед бюджетом, яка складається з таких елементів: стадії перевірки, перелік процедур, робочої документації, яка використовується на кожній із стадій, методи та принципи аудиту, яких необхідно дотримуватися в ході отримання аудиторських доказів.



Результати комплексного дослідження методів та процедур з аудиту зобов'язань за податками і зборами, які застосовуються нині аудитором, свідчать про їхню недосконалість. З метою підвищення ефективності процесу перевірки підприємств переробної промисловості запропоновано набір аналітичних процедур, які дозволять швидко та об'єктивно оцінити стан суб'єкта господарювання на початковому етапі перевірки. Застосування процедур у подальшому процесі аудиту також є доцільним, враховуючи їхню математичну точність та мінімальні затрати на проведення. Крім того, варто передбачити в програмному забезпеченні аудитора можливість самостійного коригування модулів та блоків процедур, що допоможе спростити перевірку специфічних господарських операцій.

За результатами аудиту зобов'язань за податками і зборами можна отримати прозору та неупереджену інформацію про стан податкової дисципліни суб'єкта господарювання. Для оцінки необхідності створення на підприємстві підрозділу податкового менеджменту, який буде визначати напрями формування податкової політики, планування та оптимізації оподаткування, нами запропоновано методику оцінки стану податкового навантаження та визначено критичне значення показника на рівні 15 %. Цей показник варто враховувати при прийнятті управлінського рішення щодо покращення внутрішньої структури підприємства.

Використання запропонованих вище рекомендацій щодо покращення методичного та організаційного забезпечення аудиту зобов'язань за податками і зборами сприятиме кращому розумінню сутності аудиту податкових зобов'язань та уникненню помилок при складанні програми аудиторської перевірки, визначенні основних методів та аудиторських процедур, а також при організації аудиторського процесу в цілому.

---

## ЗАКЛЮЧНЕ СЛОВО

У монографії здійснено наукове узагальнення й вирішені теоретичні та практичні питання, пов'язані з удосконаленням бухгалтерського обліку, звітності та аудиту зобов'язань за податками і зборами відповідно до нових концептуальних засад оподаткування підприємств в Україні. Результати проведеного дослідження свідчать про досягнення поставленої мети та дозволяють обґрунтувати такі висновки:

Прийняття Податкового кодексу України зумовило необхідність перегляду концептуальних підходів до проблем оподаткування підприємств у частині визначення понятійно-категоріального апарату, методики і організації обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами. Обліково-економічну сутність зобов'язань за податками і зборами варто розглядати як систему виробничо-господарських та організаційно-управлінських відносин між економічними суб'єктами та з урахуванням притаманних їм характеристик (системність, динамічність, платність, строковість і доцільність). Такий підхід, на відміну від багатьох існуючих, сприятиме уникненню помилок при відображенні зобов'язань за податками і зборами на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності, а також при проведенні аудиту.

Враховуючи сучасні підходи до класифікації зобов'язань за податками і зборами в обліку, аудиті та податковому менеджменті, доцільно здійснювати поділ заборгованості підприємств за такими ознаками: строк погашення, факт погашення, призначення платежу, форма стягнення, процедура погашення, економічна сутність, місце виникнення, факт визнання, ставка оподаткування, суб'єкти та об'єкти зобов'язань. Застосування такого підходу до класифікації податкових зобов'язань дозволяє планувати її погашення, визначати резерви зменшення боргів, забезпечувати потреби аналітичного обліку та оподаткування, попереджати появу штрафних санкцій у суб'єкта господарювання, підвищити ефективність управління господарською

діяльністю підприємств різних видів економічної діяльності, зокрема підприємств переробної промисловості.

При приведенні податкового законодавства України до міжнародних вимог варто дотримуватися принципів незалежності, відповідності, послідовності, об'єктивності, обов'язковості, обґрунтованості та мотивації, а також концептуальних засад формування законодавчої бази: суворий контроль за дотриманням прав і обов'язків суб'єктів зобов'язальних відносин, перегляд підходів до нарахування та погашення податкових зобов'язань у частині посилення стимулюючої функції, скорочення кількості податків та зборів, зменшення податкових ставок до рівня європейських країн, перегляд принципових засад формування баз оподаткування, нові умови застосування податкових пільг та санкцій, запровадження жорстких заходів з адміністрування податків та зборів. Це дозволить удосконалити систему нормативно-правового регулювання, адаптувати її до вимог законодавства ЄС, забезпечити прозорість та ефективність обліку та аудиту розрахунків з бюджетом.

Для вирішення проблем юридичного, методичного й організаційно-практичного характеру необхідно внести зміни та доповнення до нормативно-правових актів з регулювання основних видів податків і зборів, а також удосконалити методичні й організаційні аспекти їх обліку. Оцінювання відстрочених податкових зобов'язань варто здійснювати за допомогою коригування їх розміру на індекс інфляції. Удосконалення методики розрахунку податкових зобов'язань, складання податкової звітності шляхом внесення уточнень до її показників у частині відображення податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб та порядку заповнення податкових декларацій дасть змогу спростити обліковий процес на вітчизняних підприємствах, підвищити контроль з боку державних податкових органів.

Поліпшення організації бухгалтерського обліку зобов'язань за податками і зборами молокопереробних підприємств можливе шляхом удосконалення

положень облікової політики у частині визначення граничного значення показника суттєвості на рівні 3 %, що дозволить закривати рахунки податкового кредиту та податкових зобов'язань з одночасним списанням незначних сум залишків. Використання доповненого робочого плану рахунків бухгалтерського обліку за рахунок уточнення назв рахунків з обліку зобов'язань за податками і зборами та їх складу дасть змогу уніфікувати термінологію та структуру податків та зборів відповідно до вимог Податкового кодексу. Відкриття субрахунків другого порядку до рахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» для окремого обліку штрафів та пені за порушення законодавства дозволить підвищити прозорість бухгалтерського обліку, уникнути викривлення та зловживання.

Для гармонізації обліку та звітності зобов'язань за податками і зборами доцільно використовувати оцінку із застосуванням коригування на загальний рівень цін, поетапний облік витрат (доходів) з податку на прибуток, визначати податок на прибуток зіставленням доходів і витрат, доповнити існуючу класифікацію податкових різниць анульованими різницями. Практичне використання зазначених пропозицій сприятиме спрощенню облікового процесу на вітчизняних підприємствах, а також розумінню показників фінансової звітності акціонерами, потенційними інвесторами, іншими користувачами.

Нефінансова звітність компаній як інструмент соціально відповідального бізнесу відіграє важливу роль у поліпшенні організації господарської діяльності та підвищення їх конкурентоспроможності в умовах виходу на міжнародні ринки. Як свідчить міжнародний та український досвід, підприємства, які розвивають корпоративну культуру та складають нефінансову звітність, отримують значні переваги серед конкурентів: підвищення репутації серед конкурентів та зростання зацікавленості інвесторів, доступ до нових джерел фінансування, інвестиційних фондів та нових ринків збуту, зростання прибутків завдяки покращенню якості та ефективності управління людськими ресурсами.

Аудит зобов'язань за податками і зборами доцільно здійснювати шляхом перевірки даних бухгалтерського обліку операцій з оподаткування, показників податкової та фінансової звітності, дотримання облікової політики з метою висловлення аудитором незалежної, об'єктивної та обґрунтованої думки про те, що звітність складена в усіх суттєвих аспектах, є достовірною та відповідає вимогам податкового законодавства України. Застосування комплексної програми аудиту зобов'язань за податками і зборами, удосконаленої в частині визначення якісних аспектів та аналітичних процедур, допоможе вирішити існуючі проблеми методичного, організаційного та технічного характеру, а також сприятиме підвищенню якості й достовірності аудиторського висновку.

Впровадження у практику організаційно-інформаційної моделі аудиту зобов'язань за податками і зборами, яка містить узагальнену інформацію щодо принципів, методів, етапів аудиту розрахунків з бюджетом, основних аудиторських процедур, облікових документів, що перевіряються, робочої документації дозволить поліпшити організацію аудиторської перевірки на молокопереробних підприємствах. Використання розроблених аудиторських документів сприятиме покращенню планування аудиту, перевірки системи внутрішнього контролю, підвищенню ефективності аудиторських процедур, зменшенню кількості помилок, викривлень в обліку та звітності.

Для підвищення ефективності одержання аудиторських доказів слід використовувати комплекс обов'язкових аналітичних процедур щодо перевірки податкової та фінансової звітності розрахунків з бюджетом із використанням запропонованого алгоритму вибору аудиторської процедури щодо перевірки зобов'язань за податками і зборами. Розробка програмного забезпечення з можливістю коригування модулів і процедур, враховуючи особливості господарської діяльності молокопереробних підприємств та виїзний тип роботи аудиторів, дозволить удосконалити організацію аудиторського процесу та скоротити час проведення перевірки, а отже підвищивши її якість та ефективність.

---

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек ; [пер. с англ. М. А. Терехова ; гл. ред. Я. В. Соколов]. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 558 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту UNCTC).
2. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш ; [пер. с англ. С. М. Бычковой ; под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Аудит, 1997. – 542 с.
3. Бабіч В. Оподаткування прибутку підприємств : фінансові і облікові аспекти / В. Бабіч, А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 3-10.
4. Бабіч В. В. Удосконалення оподаткування прибутку на основі визначення об'єкта оподаткування / В. В. Бабіч, А. М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 71-76.
5. Базилевич В. Д. Інтелектуальна власність : креативи метафізичного пошуку / В. Д. Базилевич, В. В. Ільїн. – К. : Знання, 2008. – 687 с.
6. Базилевич В. Д. Метафізика економіки : [моногр.] / В. Д. Базилевич, В. В. Ільїн. – К. : Знання, 2010. – 925 с.
7. Базилевич В. Д. Методичні аспекти оцінки масштабів тіньової економіки / В. Д. Базилевич, І. І. Мазур. – Економіка України. – 2004. – № 8. – С. 36-44.
8. Базилевич В. Д. Ринкова економіка : основні поняття і категорії : навч. посіб. / В. Д. Базилевич, К. С. Базилевич. – 2-ге вид., стер. – К. : Знання, 2008. – 263 с. – (Вища освіта ХХІ ст.).
9. Базилевич В. Д. Экологический императив экономического образования с учетом глобализационных требований / Базилевич В. Д., Купалова Г. И. // Сб. Современные проблемы географии, экологии и природопользования . – Волгоград : ВолГУ, 2012. – С. 716-721.
10. Барулин С. В. Налоговый менеджмент [Электронный ресурс] : учебное пособие / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко. – М. : ОМЕГА-

- Л, 2008. – 268 с. – (Библиотека высшей школы). – Режим доступа : <http://www.litru.ru/br/?b=95871&p=1>.
11. Берадзе Л. Є. Бухгалтерський облік для економістів і правознавців : навч. посібник / [Берадзе Л. Є., Бондар Т. А., Воронова М. О. та ін.] ; за заг. ред. Ю. А. Кузьмінського. – К : КНЕУ, 2007. – 648 с.
  12. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підруч. для студ. вищ. навч. закл / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко. – 2 вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888 с.
  13. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента /Игорь Александрович Бланк. – Т. 2. – К. : Ника-Центр, 1999. – 512 с. – (Серия «Библиотека финансового менеджера». Вып. 3).
  14. Бланк И. А. Финансовый менеджмент: Учебный курс / Игорь Александрович Бланк. – 2-е изд., перераб. и доп. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.
  15. Блэк Д. Экономика. Толковый словарь : англо-русский / Джон Блэк ; пер. А. В. Щедрин. – М. : Издательский дом «ИНФРА-М», 2000. – 840 с.
  16. Бондар М. І. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. – К. : ДННУ «Акад. фін. упр.», 2012. - 581 с.
  17. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Франц Францович Бутинець. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.
  18. Бухгалтерский учет : учебник для студентов вузов / Ю. А. Бабаев, И. П. Комисарова, В. А. Бородин ; под ред. Ю. А. Бабаева, И. П. Комисаровой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 527 с.
  19. Бухгалтерський облік : актуальні проблеми та рішення : монографія / [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.] ; за ред. С. С. Герасименка, А. О. Єпіфанова. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.

20. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посібник / за ред. Р. Л. Хом'яка. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект – Захід», 2003. – 840 с.
21. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навч. посіб. / за заг. ред. М. В. Кужельного. – Ч. 2. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору / І. К. Дрозд, О. О. Чечуліна. – К. : Аграрна наука, 2009 – 192 с.
22. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: у 4 т. : монографія. – Т. 1. Реформування бухгалтерського обліку в Україні / [В. А. Копилов, Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська та ін.]. – К. : НДФІ, 2007. – 750 с.
23. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / [Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, Г. Г. Кірейцев та ін.]; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 726 с.
24. Бычкова С. М. Практический аудит / С. М. Бычкова, Т. Ю. Фомина ; под ред. С. М. Бычковой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2009. – 176 с. – (Настольная книга специалиста).
25. Василькова Т. В. Податковий аудит в галузях економіки : навчальний посібник / Т. В. Василькова, Е. В. Кондукова ; [за заг. ред. Чугаєва А. О.]. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2007. – 208 с.
26. Велш Г. А. Основи фінансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
27. Власова І. О. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І. О. Власова. – К., 2005. – 20 с.
28. Волинець О. О. Розвиток теорії і практики обліку та контролю зобов'язань у підприємствах ресторанного бізнесу / О. О. Волинець // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 5 (71). – С. 186-192.



29. Волков Д. Л. Финансовый учет : теория, практика, отчетность организации : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалт. учет, анализ и аудит» / Д. Л. Волков. – Санкт-Петербург : Изд. дом С.-Петербурб. гос. ун-та, 2006. – 640 с.
30. Глосарій зеленого бізнесу : українсько-німецько-російсько-англійський / В. Базилевич, Д. Вальтер, В. Хартман [та ін.] ; наук. ред. : В. Базилевич, Д. Вальтер. – К. : Знання, 2010. – 518 с.
31. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.
32. Голов С. Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 3-7.
33. Головки В. І. Фінансово-економічна діяльність підприємства : контроль, аналіз, безпека : [навч. посіб.] / В. І. Головки, А. В. Мінченко, В. М. Шарманська. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 444 с.
34. Голубнича Г. П. Економічний аналіз : [навч. посіб.] / Г. П. Голубнича, Л. І. Панасенко. – К. : Київський університет, 2008. – 310 с.
35. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація : навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. – Частина 1. – Харків : ХНАМГ, 2007. – 163 с.
36. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
37. Гражевська Н. І. Економічні системи епохи глобальних змін : [моногр.] / Надія Іванівна Гражевська. – К.: Знання, 2008. – 431 с.

38. Грачева М. Е. Формирование аналитического баланса в условиях перехода на МСФО / М. Е. Грачева // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 9 (93). – С. 11-22.
39. Гулидов Ю. Тестирование бухгалтерской программы / Ю. Гулидов // В помощь аудитору. – 2006. – № 6 (128). – С. 21-23.
40. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності : [навч. посіб.] / Надія Олександрівна Гура. – К. : Знання, 2004. – 541 с.
41. Гура Н. О. Облік на підприємствах малого бізнесу : [навч. посіб.] / Н. О. Гура, Т. Г. Мельник, Т. М. Моторина. – К. : Знання, 2007. – 310 с.
42. Давидов Г. М. Обліково-інформаційне забезпечення оцінки податкового потенціалу суб'єкту господарювання: теорія і практика : монографія / Г. М. Давидов, Г. І. Кузьменко. – Кіровоград : Імекс, 2013. – 262 с.
43. Джаарбеков С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения [Электронный ресурс] / С. М. Джаарбеков. – Москва : РГБ, 2008. – Режим доступа : <http://books4study.org.ua/kniga454.html>.
44. Дикий А.П. Соціальне звітування суб'єктів господарювання як інструмент забезпечення сталого розвитку / Дикий А.П., Грицишен Д.О. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Випуск 1 (19) – С. 132-141.
45. Должанський М. І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навчальний посібник / М. І. Должанський, А. М. Должанський. – Л. : Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494 с.
46. Дорош Н. І. Аудит : теорія і практика : моногр. / Ніна Іванівна Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.
47. Драч В. І. Суттєвість в аудиті / В. І. Драч // Аудитор України. – 2006. – №17 (101). – С. 12-15.

48. Дробязко С. І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : навч. посіб. / С. І. Дробязко, Т. М. Козир, С. Б. Холод; ред.: П. Й. Атамас. – К. : Центр учб. л-ри, 2012. – 414 с.
49. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : [навч. посібник] / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : Імекс, 2007. – 303 с.
50. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : [моногр.] / Ірина Кузьмівна Дрозд. – К. : ТОВ «Імекс ЛТД», 2004. – 311 с.
51. Економічна енциклопедія : У трьох томах. Т.1 / Редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2001. – 864 с.
52. Економічна теорія : політекономія : підручник / [В. Д. Базилевич, В. М. Попов, К. С. Базилевич, Н. І. Гражевська] ; за ред. В. Д. Базилевича. – 7-ме вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2008. – 719 с.
53. Є. Слуцький. Визнання. Творча спадщина з погляду сучасності / за ред. В. Д. Базилевича. – К. : Знання, 2007. – 920 с. – (Славетні постаті).
54. Жук В. М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 101-110.
55. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [моногр.] / Валерій Миколайович Жук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.
56. Жук В. М. Методичні рекомендації з облікового забезпечення нарахування і сплати податку на додану вартість сільськогосподарськими і переробними підприємствами / В. М. Жук, І. В. Герасимук, Л. С. Стецюк // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 3. – С. 3-27.
57. Загородній А. Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності : [моногр.] / А. Г. Загородній, А. В. Єлісеєв. – Л. : Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.
58. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.

59. Звіт про виконання державного бюджету станом на 1 січня 2014 р. [Електронний ресурс] // Державне казначейство України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/doccatalog/document?id=147489>.
60. Зобов'язальне право : теорія і практика. Навч. посібн. для студентів юрид. вузів і фак. ун-тів / [О. В. Дзера, Н. С. Кузнєцова, В. В. Луць та ін.] ; за ред. О.В. Дзери. – К. : Юрінком Інтер, 1998. – 912 с.
61. І. Вернадський. Витоки : творча спадщина у контексті історії економічної думки в Україні / за ред. В. Д. Базилевича. – К. : Знання, 2009. – 864 с. – (Славетні постаті).
62. Інституційний концепт модернізації фінансових інститутів // Фінанси України. – № 5. – 2013. – С. 19-30.
63. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>.
64. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : [у 2-х т.] / за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – Т. 2. Методологія формування фінансового результату підприємницької діяльності в контексті Податкового кодексу України / [Т. І. Єфименко Л. Г. Ловінська, І. К. Дрозд та ін.]. – 2010. – 334 с.
65. Інформація про стан виконання Зведеного і Державного бюджетів України [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat\\_id=77440](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=77440).
66. Карасева И. М. Финансовый менеджмент : учеб. пособие по специализации «Менеджмент орг.» /И. М. Карасева, М. Я. Ревякина ; под ред. Ю. П. Анискина. – Москва : Омега-Л, 2006. – 335 с. – (Высшая школа менеджмента).

67. Карлин Т. Р. Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP) : учебник / Карлин Т. Р., Макмин А. Р. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 448 с.
68. Каспина Р. Г. Бухгалтерская отчетность в системе корпоративного управления / Роза Григорьевна Каспина. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. – 152 с.
69. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В. В. Качалин. – М. : Дело, 1998. – 432 с.
70. Кисельова О. Концептуальні засади реформування податку на прибуток / О. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 36-41.
71. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку : сучасні реалії оновлення / Л. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30-33.
72. Коблянська О. І. Фінансовий облік : [навч. посіб.] / О. І. Коблянська. – 2-ге вид., виправл. і доповн. – К. : Знання, 2007. – 471 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
73. Ковалев В. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент : учеб.-метод. пособие / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 688 с.
74. Ковтун Н. В. Теорія статистики : курс лекцій, практикум : посіб. / Наталія Василівна Ковтун. – К. : Імекс-ЛТД, 2007. – 274 с.
75. Козельцева Е. А. Сравнительный анализ систем бухгалтерского учета и отчетности во Франции и в России / Е. А. Козельцева // Аудит и финансовый анализ. Приложение : сборник научных трудов. – 2006. – № 2. – С. 148-188.
76. Кокшарова С. М. Податки в Україні : [навч. посіб.] / Світлана Михайлівна Кокшарова. – К. : СІРА, 2005. – 343 с.
77. Коменденко С. Н. Подходы к формированию программы аудиторской проверки / С. Н. Коменденко // Аудитор. – 2006. – № 1. – С. 37-47.

78. Конституція України, прийнята на V сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р., із змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>.
79. Костецький О. М. Облік господарських операцій у комп'ютерному середовищі «1С: Бухгалтерія 7.7» : [навч. посіб.] / О. М. Костецький, Т. В.Пасічник, І. І. Костецька. – Л. : Растр-7, 2013. – 274 с.
80. Кужельний М. В. Довідник термінів нормативно-правового забезпечення господарської діяльності в Україні / [М. В. Кужельний, Т. І. Єфименко, Є. В. Калюга та ін.] ; за ред. М. В. Кужельного. – Рівне : НУВГП, 2009. – 306 с.
81. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / В. М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 45-49.
82. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації : методологія та практика : монографія / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.
83. Кузуб О. А. Комп'ютеризація аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики / О. А. Кузуб // Аудитор України. – 2006. – № 22 (106). – С. 12-15.
84. Кузьмінський Ю. А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування / Ю. А. Кузьмінський, М. Є. Кочубей // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 59-63.
85. Кузьмінський Ю. Податок на додану вартість в Україні та деяких країнах СНД / Ю. Кузьмінський /Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 43-50.
86. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / В. А. Кулик. – Полтава : ПУЕТ, 2014. – 380 с.

87. Купалова Г. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля // Г. Купалова, Т. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2012. – Випуск 142. – С. 12-16.
88. Купалова Г. И. Иностранные инвестиции в контексте устойчивого экономического развития Республики Казахстан / Г. И. Купалова, Г. А. Тулебаева // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 10. – С. 487-495.
89. Купалова Г. И. Теоретико-организационные основы экологического планирования и прогнозирования в Украине // Сб. «Глобализация и актуальные проблемы науки в 21-ом веке» – Тбилиси: Тбилиский учебный университет, 2013 – С. 71-74 .
90. Купалова Г. І. Методологічні та практичні аспекти статистичної звітності підприємств / Г. І. Купалова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 47-55.
91. Купалова Г. І. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту виконання зобов'язань за податками і зборами в умовах фінансово-економічної кризи / Г. І. Купалова, Т. О. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2010. – Випуск 118. – С. 31-34.
92. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу : [навч. посіб.] / Галина Іванівна Купалова. – К. : Знання, 2008. – 639 с.
93. Лебедева М. А. Расчет налоговой нагрузки для предприятия [Электронный ресурс] / М. А. Лебедева // Аудит МСК : Аудит и консалтинг. – Режим доступа : <http://www.auditmsk.ru/content/view/67/60>.
94. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л. Г. Ловінська // Економіка і управління. – 2009. – № 1. – С. 23-28.

95. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – 240 с.
96. Лютий І. О. Концепція реформування податкової системи України та конкурентоспроможність національної економіки / І. О. Лютий, В. Б. Тропіна // Економіка України. – 2007. – № 8 (549). – С. 19-27.
97. Лютий І. О. Податкова політика України на сучасному етапі / І. О. Лютий // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 123-127.
98. Макиан М. Финансы и бухгалтерский учет / Майкл Макиан; пер. с англ. П. А. Вискне. – М. : ООО «Издательство АСТ» : ООО «Издательство Астрель», 2004. – 347 [1] с. – (Шаг за шагом).
99. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : монографія / О. І. Малишкін. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 375 с.
100. Малишкін О. І. Податковий аудит : намагання узаконення / О. І. Малишкін // Аудитор України. – 2009. - № 21-22. – С. 31-38.
101. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні : теорія й методологія, перспективи розвитку : [моногр.] / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
102. Марченкова І. Н. Переход на МСФО : необходимость и проблемы / І. Н. Марченкова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 2 (122). – С. 8-13.
103. Матвиенко Т. А. Аналитические процедуры в аудите обязательств по налогам и сборам / Т. А. Матвиенко // Научная перспектива. – 2011. – № 1. – С. 14-18.
104. Матвиенко Т. А. Проблемы экологического налогообложения в Украине и мире / Т. А. Матвиенко // Вестник КЭУ : экономика, философия, педагогика, юриспруденция. – 2012. – Выпуск 4. – С. 59-63.



105. Матвієнко Т. О. Актуальні питання обліку зобов'язань підприємств за податками і зборами / Т. О. Матвієнко // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації : матеріали міжнародної науково-практичної конференції : Одеса, 22-23 травня 2009 р. – Одеса : ОДЕУ, 2009. – С. 144-146.
106. Матвієнко Т. О. Аудит зобов'язань за податками і зборами : теоретико-методологічний аспект / Т. О. Матвієнко // Економіка : проблеми теорії та практики : збірник наукових праць. – 2010. – Випуск 264. – Т. VII. – С. 1739-1747.
107. Матвієнко Т. О. Використання системного підходу в обліку зобов'язань за податками і зборами / Т. О. Матвієнко // Управління розвитком. – 2009. – № 1. – С. 45-46.
108. Матвієнко Т. О. Економічна природа та сутність зобов'язань підприємств за податками і зборами / Т. О. Матвієнко // Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 1 (92). – С. 20-24.
109. Матвієнко Т. О. Зобов'язання підприємств за податками і зборами : сучасні вимоги до класифікації в обліку та аудиті / Т. О. Матвієнко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С. 11-17.
110. Матвієнко Т. О. Нові підходи до обліку та контролю зобов'язань за податками і зборами в умовах реформування податкової системи України / Т. О. Матвієнко // Економічний часопис – XXI. – 2010. – № 11-12. – С. 86-88.
111. Матвієнко Т. О. Облік екологічних податків у контексті Податкового кодексу України / Т. О. Матвієнко // Зелений бізнес : життя заради майбутнього : тези доповідей I міжнародної науково-практичної конференції молодих учених. За ред. В. Д. Базилевича та Д. Вальтера. – К. : Принт-цервіс, 2011. – С. 160-162.

112. Матвієнко Т. О. Облік податкових різниць на підприємствах з виробництва екологічної продукції / Т. О. Матвієнко // *Агросвіт*. – 2012. – № 22. – С. 8-11.
113. Матвієнко Т. О. Основні напрями гармонізації вітчизняного обліку зобов'язань за податками і зборами з міжнародними стандартами / Т. О. Матвієнко // *Зовнішня торгівля : економіка, фінанси, право*. – 2010. – № 3. – С. 81-86.
114. Матвієнко Т. О. Основні принципи законодавчого забезпечення обліку податків та зборів в умовах реформування податкової системи України / Т. О. Матвієнко // *Materiały VI międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji «Wschodnie partnerstwo – 2010» (07-15 września 2010 roku)*. Volume 1. *Ekonomiczne nauki*. – *Przemysł : Nauka i studia*, 2010. – S. 54-57.
115. Матвієнко Т. О. Особливості організації аудиту зобов'язань за податками і зборами / Т. О. Матвієнко // *Зовнішня торгівля : економіка, фінанси, право*. – 2010. – № 6. – С. 109-113.
116. Матвієнко Т. О. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів з обліку податку на прибуток / Т. О. Матвієнко // *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – 2010. – Випуск 7 (25). – Ч. 2. – С. 259-268.
117. Матвієнко Т. О. Проблеми бухгалтерського обліку зобов'язань за податками і зборами / Т. О. Матвієнко // *Актуальні проблеми економіки*. – 2010. – № 2 – С. 234-240.
118. Матвієнко Т. О. Програма аудиту зобов'язань за податками і зборами / Т. О. Матвієнко // *Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць*. – 2010. – Вип. 12. – С. 99-104.
119. Матвієнко Т. О. Удосконалення інформаційного забезпечення податкового планування переробних підприємств / Т. О. Матвієнко // *Економіка та держава*. – 2012. – № 8. – С. 32-35.

120. Матвієнко Т. О. Удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку зобов'язань за податками і зборами / Т. О. Матвієнко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2010. – № 3 (9). – С. 274-278.
121. Мельник В. М. Оподаткування : наукове обґрунтування та організація процесу : [моногр.] / Віктор Миколайович Мельник. – К. : Компютерпрес, 2006. – 277 с.
122. Мельник Т. Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ : [навч. посіб.] / Тетяна Григорівна Мельник. – К. : Кондор, 2009. – 412 с.
123. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 22.12.2008 р. № 1524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v1524201-08>.
124. Мизиковский Е. А. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России / Мизиковский Е. А., Дружиловская Т. Ю. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 328 с.
125. Микитенко Т. Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством / Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 12-19.
126. Мисака Г. В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / Г. В. Мисака, В. М. Шарманська. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 400 с.
127. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-IV, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=92-15>.
128. Михайлишин Н. Оцінка рівня податкового навантаження / Н. Михайлишин, С. Питель // Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. Серія : Економіка. – 2005. – № 14. – С. 65-67.

129. Міжнародні податкові відносини [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=37592&cat\\_id=37591](http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=37592&cat_id=37591).
130. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : видання 2006 року / пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик [та ін.]. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с.
131. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення за станом на 31 березня 2004 року. – I частина. – ПП «Видавництво «Фенікс», 2004. – 1272 с.
132. Міністерство фінансів працює над реалізацією Стратегічних напрямків розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=75723&cat\\_id=53608](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=75723&cat_id=53608).
133. Мних Є. В. Державний фінансовий аудит : методологія та організація : [моногр.] / [Є. В. Мних, М. О. Никонович, С. В. Бардаш та ін.] ; за ред. Є. В. Мниха. – К. : КНТЕУ, 2009. – 319 с.
134. Мних Є. Організація формування податкової звітності підприємств торгівлі / Є. Мних, В. Чайка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 1. – С. 61-65.
135. Модернізація України – наш стратегічний вибір : щорічне послання Президента України до Верховної Ради України / [відп. за вип. В. М. Сизонтов]. – К. : НІСД, 2011. – 432 с.
136. Мороз Ю. Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства : монографія / Ю. Ю. Мороз. – Житомир : Рута, 2011. – 352 с.
137. Мурована Т. О. Особливості організації обліку зобов'язань за податками і зборами в умовах реалізації екологічної політики в Україні / Т. Мурована //

- Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2013. – № 147. – С. 60-66.
138. Мякинська В. В. Комплексний підхід к определению уровня существенности при проведении пообъектного аудита // В. В. Мякинська / Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 1 (121). – С. 44-48.
139. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.
140. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
141. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» , затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
142. Небильцова О. В. Облік і звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. / О. В. Небильцова, Р. С. Коршикова, Л. І. Лук'яненко, В. В. Ходзицька. – К. : КНЕУ, 2011. – 453 с.
143. Недюха М. П. Система оподаткування в Україні : концептуальні виміри : монографія / М. П. Недюха, В. А. Форостовець, В. С. Гаркуша, Ю. Г. Пащенко ; заг. ред. : Т. Т. Ковальчук. – К. : МП Леся, 2007. – 400 с.
144. Нефінансова звітність : інструмент соціально відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журовська ; за ред. Ю. Щербініної. – К. : Ернст енд янг, 2010. – 78 с.
145. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Дж. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

146. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : [монографія] / Ловінська Л. Г., Канцуров О. О., Швець В. Г. та ін. ; за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. – 294 с.
147. Огляд стану адаптації законодавства України до *acquis communautaire* / [Вінник О., Горяча Ю., Дитюк Ю. та ін.; упоряд. : Перестюк Н.]. – К. : ВД «Професіонал», 2007. – 544 с.
148. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник / Виталий Федорович Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 512 с. – (Высшее образование).
149. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація : [моногр.] / В. П. Пантелеєв. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
150. Парасоцкая Н. Н. Сравнительный анализ МСФО 12 и национальных стандартов по учету расчетов по налогу на прибыль / Н. Н. Парасоцкая // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 1 (85). – С. 28-43.
151. Петрук О. М. Бухгалтерський облік договірних зобов'язань і прав / Олександр Михайлович Петрук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 186 с.
152. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : [моногр.] / Олександр Михайлович Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 419 с.
153. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: [наукове видання] / А. А. Пилипенко. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.
154. Податкова політика України : стан, проблеми та перспективи : монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарантул, З. С. Варналій [та ін.] ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.

155. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.] ; за ред. І. О. Лютого. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
156. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
157. Податкові реалії та тенденції в Євросоюзі // Євробюлетень. – 2010. – № 10. – С. 4-5.
158. Поддєрьогін А. М. Інновації та їх фінансове забезпечення в харчовій промисловості України / А. М. Поддєрьогін, А. В. Корнилюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 94-100.
159. Поддєрьогін А. М. Податок на додану вартість та його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва / А. М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2010. – № 5. – С. 48-57.
160. Подцерковний О. П. Грошові зобов'язання господарського характеру : проблеми теорії і практики / О. П. Подцерковний. – Видання друге. – К. : «Юстиніан», 2007. – 424 с.
161. Поленова С. Н. Структура, содержание и подготовка бухгалтерского баланса в системе US GAAP / С. Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 7 (01). – С. 48-56.
162. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
163. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>.

164. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>.
165. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0212-11>.
166. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.
167. Порядок подання фінансової звітності, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=419-2000-%EF>.
168. Поточні зобов'язання за видами економічної діяльності станом на 1 січня 2014 р. [Електронний ресурс] // Державний комітет статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
169. Поточні зобов'язання за видами промислової діяльності станом на 1 січня 2014 р. [Електронний ресурс] // Державний комітет статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
170. Пришва Н. Ю. Податкове право : посіб. / Надія Юріївна Пришва. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
171. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.



172. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
173. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України : Закон України від 2.12.2010 р. № 2756-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2756-17>.
174. Про державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України від 28.12.2007 р. № 107-VI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=7&nreg=107-17>.
175. Про державний бюджет України на 2009 рік : Закон України від 26.12.2008 р. № 835-VI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=835-17>.
176. Про державний бюджет України на 2013 рік : Закон України від 06.12.2012 р. № № 5515-VI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5515-17>.
177. Про державний бюджет України на 2014 рік : Закон України від 16.01.2014 р. № 719-VII, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/719-18>.
178. Про державну фіскальну службу в Україні : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.
179. Про державну статистику : Закон України від 17.09.1992 р. № 2614-XII, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2614-12>.

180. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 18.03.2004 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1629-15>.
181. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : Закон України від 27.03.2014 р. № 1166-VII, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.
182. Про затвердження Загального табеля (переліку) форм державних статистичних спостережень на 2012 рік : наказ Державного комітету статистики України від 30.11.2011 р. № 327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2011/327\\_2011.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2011/327_2011.htm).
183. Про затвердження Інструкції щодо заповнення форм державних статистичних спостережень про охорону атмосферного повітря №2-ТП (повітря) «Звіт про охорону атмосферного повітря» (річна) та №2-ТП (повітря) «Звіт про охорону атмосферного повітря» (квартальна) : наказ Державного комітету статистики України від 20.10.2008 р. № 396 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ukrstat.org/uk/norm\\_doc/2008/396/396\\_2008.htm](http://ukrstat.org/uk/norm_doc/2008/396/396_2008.htm).
184. Про затвердження інструкцій щодо заповнення форм державних статистичних спостережень з охорони навколишнього природного середовища : наказ Державного комітету статистики України від 24.10.2006 р. № 494 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ukrstat.org/uk/norm\\_doc/2006/494/494.htm](http://ukrstat.org/uk/norm_doc/2006/494/494.htm).
185. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення виїзних перевірок суб'єктів господарювання: Наказ Державної податкової адміністрації України від 28.03.2008 р. № 201, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI8886.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI8886.html).

186. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
187. Про затвердження форм державних статистичних спостережень із лісового господарства й охорони навколишнього природного середовища : наказ Державного комітету статистики України від 21.06.2010 р. № 233 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2010/233/233\\_2010.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2010/233/233_2010.htm).
188. Про затвердження форм державних статистичних спостережень із мисливства, лісового господарства й охорони навколишнього природного середовища : наказ Державного комітету статистики України від 22.04.2011 р. № 96 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2011/96/96\\_2011.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2011/96/96_2011.htm).
189. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 8.07.2010 р. № 2464- VI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>.
190. Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року : Закон України від 21.12.2010 р. № 2818-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2818-17>.
191. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 3.07.1998 р. № 727/98, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98>.
192. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від

- 24.10.2007 р. № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=86024&cat\\_id=83018](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024&cat_id=83018).
193. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава : ПУЕТ, 2012. – 260 с.
194. Прямі іноземні інвестиції в Україну з країн ЄС [Електронний ресурс] // Державний комітет статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
195. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 152 с.
196. Пушкар М. С. Фінансовий облік у системі управління : [моногр.] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 178 с.
197. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан ; пер. с англ. М. Х. Розовский. – М. : Аудит, 1998. – 616 с.
198. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Г. Величко, С. Ф. Голов, С. Л. Зубілевич [та ін.] ; за наук. ред. С. Ф. Голова. – К. : Центр європейського та порівняльного права, 2005. – 584 с.
199. Редченко К. І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проектів : [моногр.] / Костянтин Іванович Редченко. – Львів : Видавництво ЛКА, 2001. – 402 с.
200. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів станом на 10.11.2013 р. // аудиторська палата України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>.
201. Рентабельність операційної діяльності підприємств за видами економічної діяльності за 2013 рік [Електронний ресурс] : [Архів даних за 2012-2013 рр.]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>.

202. Романюк М. В. Податкова політика як чинник соціально-економічного зростання в Україні / Микола Васильович Романюк. – К.: ЦУЛ, 2008. – 280 с.
203. С. Булгаков. Розмисли. Творча спадщина у контексті ХХІ століття / за ред. В. Д. Базилевича. – К. : Знання, 2006. – 903 с. – (Славетні постаті).
204. С. Бунге : сучасний дискурс / за ред. В. Д. Базилевича. – К. : Знання, 2005. – 697 с. – (Славетні постаті).
205. Садеков А. А. Налоговые механизмы повышения эффективности торгового предприятия : [моногр.] / А. А. Садеков, Н. В. Ващенко. – Донецк : ДонГУЭТ, 2004. – 154 с.
206. Сахарцева І. І. Методологія складання програми аудиту кредиторської заборгованості та інших зобов'язань / І. І. Сахарцева // Аудитор України. – 2006. – № 06. – С. 21-27.
207. Ситуація на ринку молока і молокопродуктів [Електронний ресурс] // Державна підтримка українського експорту. – Режим доступу : <http://ukrexport.gov.ua/ukr/prom/ukr/4044.html>.
208. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підр.] / Ольга Федорівна Скакун ; пер. з рос. – Харків : Консум, 2001. – 656 с.
209. Словарь современной экономической теории Макмиллана / [пер. с англ. А. Г. Пивовар ; общ. ред. : Д. У. Пирс]. – М. : ИНФРА, 2003. – 608 с. – («Библиотека словарей ИНФРА-М»).
210. Соколов Я. В. Бухгалтерская природа обязательств / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 9. – С. 63-70.
211. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / Василь Васильович Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
212. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів) : моногр. / Валерія Василівна Сопко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 321 с.

213. Старостіна А. О. Ризик-менеджмент: теорія та практика: Навч. посіб. / А. О. Старостіна, В. А. Кравченко. – К. : Видавництво «Кондор», 2009. – 220 с.
214. Стендер С. В. Облік та контроль витрат рослинництва: (на матеріалах сільськогосподарських підприємств Хмельницької області) : монографія / С. В. Стендер; Поділ. держ. аграр.-техн. ун-т. – Кам'янець-Подільський : Вид. ПП Зволейко Д.Г., 2012. – 235 с.
215. Стефанюк І. Б. Застосування термінології стандартів аудиту INTOSAI у вітчизняній системі державного фінансового контролю / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 16-19.
216. Суглобов А. Е. Бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие / А. Е. Суглобов, Б. Т. Жарылгасова. – М. : КНОРУС, 2005. – 496 с.
217. Танков В. А. Основы аудита : вопросы и ответы / Виктор Алексеевич Танков. – М. : ИД Юриспруденция, 2005. – 72 с.
218. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Надія Марківна Ткаченко. – 3-тє вид., доповн. і переробл. – К. : Алерта, 2008. – 925 с.
219. Трофимова Л. Б. Особенности методов организации налогового учета в соответствии с национальными и международными стандартами / Л. Б. Трофимова // Проблемы учета. – 2009. – № 1 (121). – С. 39-43.
220. Умрихин С. А. Международные стандарты финансовой отчетности : российская практика применения / С. А. Умрихин, Ю. В. Ильина. – М. : ГроссМедиа: РОСБУХ, 2007. – 432 с.
221. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами / Богдан Федорович Усач. – К. : Знання, 2005. – 247 с.
222. Уточнена інформація про виконання Державного бюджету України за 2002-2013 рр. [Електронний ресурс] // Державне казначейство України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/23593>.

223. Фабоцци Ф. Управление инвестициями / Ф. Фабоцци ; пер. с англ. – М. : ИНФА-М, 2000. – 932 с. – (Серия «Университетский учебник»).
224. Философский энциклопедический словарь / Редкол. : С. С. Аверинцев, Э. А. Араб-Оглы, Л. Ф. Ильичев и др. – 2-е изд. – М. : Сов. энциклопедия, 1989. – 915 с.
225. Филюк Г. М. Конкуренція і монополія в епоху глобалізації : [монографія] / Галина Михайлівна Филюк. – Житомир : Видавництво ЖДУ ім. І. Франка, 2009. – 404 с.
226. Фінанси підприємств : підручник / А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін. ; кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін. – 7-ме вид., [без змін.]. – К. : Вид-во КНЕУ, 2008. – 552 с.
227. Хендригсен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендригсен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
228. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку : [моногр.] / Петро Якимович Хомин. – Т. : Економічна думка, 2004. – 288 с. – (Звітність «Ажур»).
229. Церетелі Л. Г. Актуальні питання якості аудиту та її зовнішнього контролю Л. Г. Церетелі, В. Н. Новосьолов // Аудитор України. – 2006. – № 10 (94). – С. 20-26.
230. Цивільне право України. Особлива частина : підручник / за ред. О. В. Дзери, Н. С. Кузнецової, Р. А. Майданика. – 3-тє вид., перероб. і допов. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 1176 с.
231. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
232. Цигельник М. А. Методология признания в учете обязательств / М. А. Цигельник // Современный бухгалтер. – 2002. – № 10. – С. 12-25.

233. Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність : історія, теорія, практика : [моногр.] / П. В. Цимбал. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2007. – 319 с.
234. Чебанова Н. В. Фінансовий облік : підруч. / Н. В. Чебанова, Т. І. Єфіменко. – К. : Вид. центр «Акад.», 2007. – 704 с. – (Альма-матер).
235. Черньова Н. Й. Оцінка ризиків в аудиторській діяльності / Н. Й. Черньова // Аудитор України. – 2006. – № 1 (85). – С. 26-30.
236. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності за 2013 рік [Електронний ресурс] : [Архіви за 2012-2013 роки] // Державний комітет статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
237. Шайкан А. В. Облік, аналіз, аудит. Актуальні питання : монографія / А. В. Шайкан, С. В. Гушко, Н. Л. Шкіря, О. В. Руденко. – Кривий Ріг : Чернявський Д. О., 2012. – 212 с.
238. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / Віктор Григорович Швець. – 3-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 535 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
239. Шегда А. В. Стратегічне управління: підручник / Анатолій Васильович Шегда. – К.: ВПЦ «Київський університет», 2009. – 304 с.
240. Шелудько В. М. Фінансовий менеджмент : підручник / Валентина Миколаївна Шелудько. – К. : Знання, 2006. – 439 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
241. Шеремет А. Д. Аудит : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 448 с. – (Высшее образование).
242. Щадилова С. Н. Основы бухгалтерского учета : учеб. пособие / С. Н. Щадилова. – 3.изд., перераб. и доп. – М. : Дело и Сервис, 2003. – 575 с.
243. Щодо відображення у податковій декларації з ПДВ податкових накладних, які були виписані у попередніх періодах : Лист ДПАУ від 04.11.2009 р.



- № 24259/7/16-1517-26 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI9932.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI9932.html).
244. Щодо окремих питань справляння податку на додану вартість : Лист ДПАУ від 04.12.2009 р. № 27084/7/16-1517 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI9916.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI9916.html).
245. Щодо порядку складання первинних документів : Лист Міністерства фінансів України від 13.06.2007 р. № 31-34000-10/23-3986/4424 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF07068.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF07068.html).
246. Щирба М. Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія / М. Т. Щирба. – Т. : ТНЕУ, 2011. – 338 с.
247. Як подолати вплив міжнародної фінансової кризи : пошуки адекватної економічної політики / Аналітична доповідь. За ред. І. Бураковського та В. Мовчан. – Харків : Права людини, 2009. – 74 с.
248. Ялбулганов А. А. Налог на доходы физических лиц : налоговые вычеты / А. А. Ялбулганов, Е. А. Шаманова // Аудитор. – 2006. – № 9. – С. 28-34.
249. Ямборко Г. Проблемы взаимосогласованности бухгалтерского учета и налоговых расчетов / Г. Ямборко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 5. – С. 19-26.
250. Яструбський М. Я. Облік і звітність в оподаткуванні : навч. посіб. / М. Я. Яструбський, Л. М. Лучишин, Н. І. Римарська. – Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2013. – 374 с.
251. Bazylevych V. D. Synergetic management practices for raising economic competitiveness / V. D. Bazylevych // Contemporary economies in the face of new challenges. Economic, social and legal aspects / Rev. M. Kaliski, B. Skowron-Grabowska. – Krakow, 2013. – P. 145-157.
252. Brownlee R. E. Corporate Financial Reporting : Text and Cases / R. E. Brownlee, K. R. Ferris, M. E. Haskins. – Boston : Irwin/McGraw-Hill, 1998. – 928 p.

253. Due diligence [Electronic resource] / Desonn Partners. – Access mode : <http://www.desonn.com.ua/services/more/duediligence>.
254. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements / International Federation of Accountants. – Part I. – New York : IFAC, 2010. – 806 p.
255. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements / International Federation of Accountants. – Part II. – New York : IFAC, 2010. – 389 p.
256. Global Reporting Initiative [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>.
257. Hawkins D. F. Corporate Financial Reporting and Analysis : Text and Cases / D. F. Hawkins. – Boston : Irwin-McGraw-Hill, 1997. – 944 p.
258. IASB: A Guide Through International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2007. – International Accounting Standards Board, 2007. – 2592 p.
259. IASB: International Financial Reporting Standards (IFRSs). – International Accounting Standards Board, 2008. – 2744 p.
260. Matviyenko T. O. Usage of audit results on tax and charges liabilities in terms of enterprises' tax planning / T. O. Matviyenko // *Nauka i studia*. – 2010. – № 9 (31). – P. 48-56.
261. Murovana T. Green technologies as a tool for implementation of sustainable development concept / T. Murovana // *Практика впровадження зелених технологій : досвід Німеччини : матеріали міжнародного симпозіуму / за ред. В. Д. Базилевича та Д. Вальтера*. – К. : ДП «Прінт Сервіс», 2013. – С. 55-57.
262. Murovana T. Legal regulation of green business in Ukraine under modern conditions of EU integration / T. Murovana // *Практика впровадження зелених технологій : досвід Німеччини : матеріали міжнародного симпозіуму / за ред. В. Д. Базилевича та Д. Вальтера*. – К. : ДП «Прінт Сервіс», 2014. – С. 55-57.

263. Murovana T. Modern approaches to accounting and taxation in environmental entrepreneurship / Т. Murovana // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2013. – № 150. – С. 58-65.
264. Paying taxes 2010 – The global picture [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.doingbusiness.org/features/taxes2010.aspx>.
265. Prepared Statement of Sir David Tweedie, Chairman of the International Accounting Standards Board, to the Meeting of the Council of the European Union (Economic and Financial Affairs) [Electronic resource] // International Accounting Standards Board. – 2010. – Access mode : <http://www.iasb.org/nr/rdonlyres/70b580b5-a793-4c80-941f-e7720150edf3/0/ecofinwrittenstatement163102.pdf>.
266. Pickett K. H. Spencer. Audit planning : a risk-based approach / K. H. Spencer Pickett. – New Jersey : John Wiley & Sons, 2006. – 288 p.
267. Tax rates around the world [Electronic resource] // The complete worldwide tax and finance site. – Access mode : <http://www.worldwide-tax.com>.
268. The World Bank : projects and operations [Electronic resource] // The World Bank. – Access mode : <http://www.worldbank.org>.
269. Tosen G. Practical Guide to IFRS for Derivatives / Graeme Tosen. – Euromoney, 2006. – 917 p.
270. United Nations Global Compact [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.unglobalcompact.org>.

ДОДАТКИ

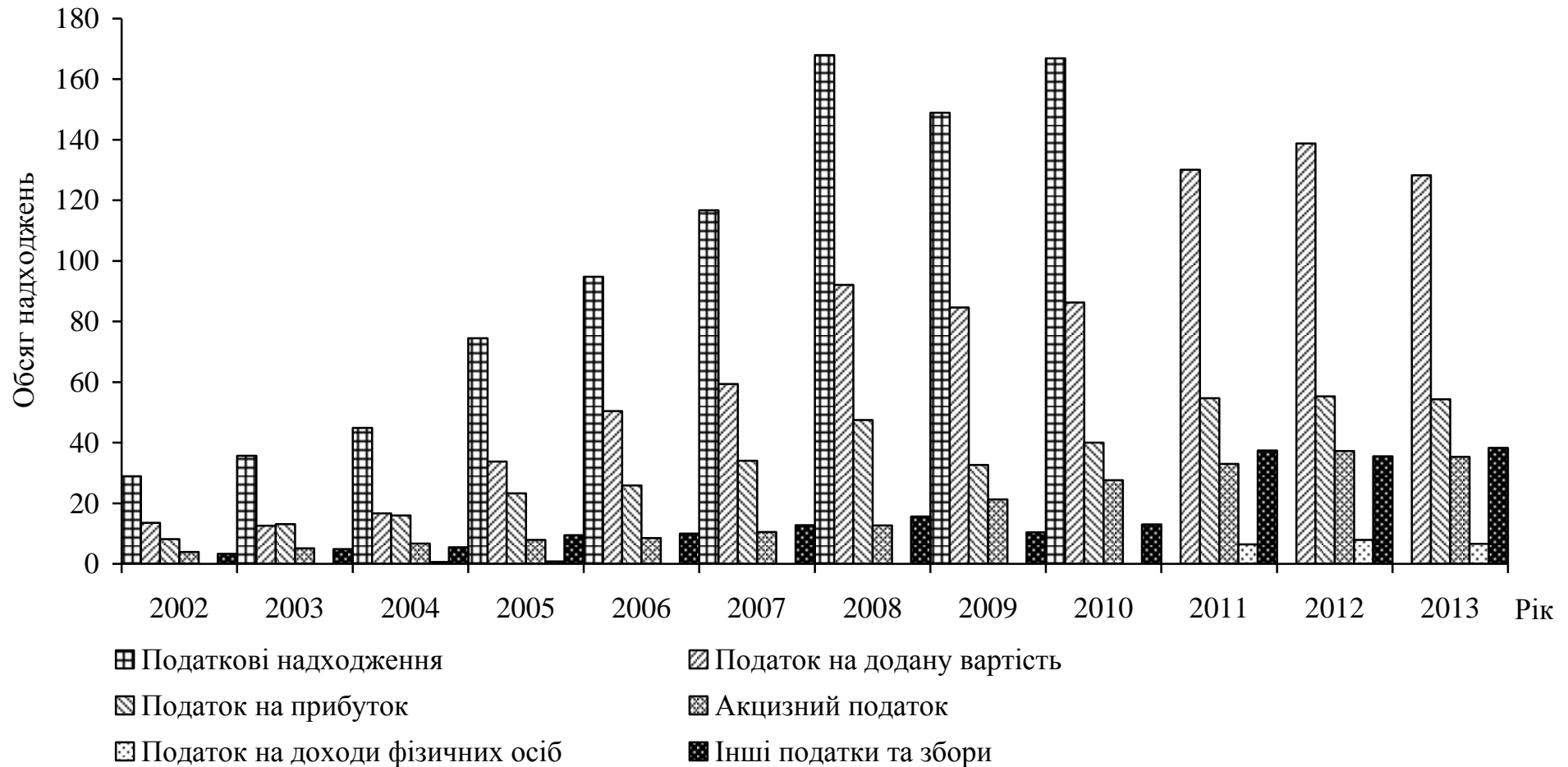
Додаток А

Аналіз податкових надходжень до Державного бюджету України у 2002-2013 рр. \*

Вид податку/збору	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Абсолютне значення, млрд. грн.												
Податок на додану вартість	13,5	12,6	16,7	33,8	50,4	59,4	92,1	84,6	86,3	130,1	138,8	128,3
Податок на прибуток підприємств	8,2	13,1	16,0	23,3	25,9	34,0	47,5	32,6	40,0	54,7	55,3	54,3
Акцизний податок	3,9	5,1	6,7	7,9	8,5	10,5	12,7	21,3	27,6	33,0	37,2	35,3
Податок на доходи фізичних осіб	-	-	0,6	0,8	-	-	-	-	-	6,4	7,9	6,6
Інші податки та збори	3,3	4,9	5,5	9,5	10,0	12,8	15,6	10,4	13,0	37,4	35,5	38,3
Всього податкових надходжень	28,9	35,7	44,9	74,5	94,8	116,7	167,9	148,9	166,9	261,6	274,7	262,8
Структура податкових надходжень, %												
Податок на додану вартість	46,7	35,3	37,2	45,4	53,2	50,9	54,9	56,8	51,7	49,7	50,5	48,8
Податок на прибуток підприємств	28,4	36,7	35,6	31,3	27,3	29,1	28,3	21,9	24,0	20,9	20,1	20,7
Акцизний податок	13,5	14,3	14,9	10,6	9,0	9,0	7,6	14,3	13,8	12,6	13,5	13,4
Податок на доходи фізичних осіб	0,0	0,0	1,3	1,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,4	2,9	2,5
Інші податки та збори	11,4	13,7	10,9	11,7	10,5	11,0	9,3	7,0	10,5	14,3	12,9	14,6
Всього податкових надходжень	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Ланцюговий темп зростання податкових надходжень, %												
Податок на додану вартість	-	93,3	132,5	202,4	149,1	117,9	155,1	91,9	102,0	150,8	106,7	92,4
Податок на прибуток підприємств	-	159,8	122,1	145,6	111,2	131,3	139,7	68,6	122,7	136,8	101,1	98,2
Акцизний податок	-	130,8	131,4	117,9	107,6	123,5	121,0	167,7	108,0	119,6	112,7	94,9
Податок на доходи фізичних осіб	-	-	-	133,3	-	-	-	-	-	-	123,4	83,5
Інші податки та збори	-	148,5	100,0	177,6	114,9	128,0	121,9	66,7	169,2	287,7	94,9	107,9
Всього податкових надходжень	-	123,5	125,8	165,9	127,2	123,1	143,9	88,7	112,1	156,7	105,0	95,7

\* Розраховано автором за даними Міністерства фінансів України, Державного казначейства України [65, 222].

Динаміка податкових надходжень до державного бюджету України у 2002-2010 рр., млрд. грн. \*



\* Зображено автором за даними Міністерства фінансів України, Державного казначейства України [65, 222].

ДОДАТКИ

Додаток Б

Основні концептуальні напрями класифікації зобов'язань \*

Концептуальний напрям	Автори	Посилання
1. Юридичне тлумачення видів зобов'язань	О.В. Дзера, А.С. Довгерт, С.П. Індиченко, В.М. Коссак, Н.С. Кузнецова, В.В. Луць, О.А. Підпригора, В.С. Щербина та ін.	[60, с. 17; 230, с. 13]
2. Класифікація заборгованості за терміном та фактом погашення		[13, с. 435; 23, 29, 38, 69, 145, 161, 206, 216, 218, 227, 234]
2.1. Поділ заборгованості за терміном погашення	І.О. Бланк, Д.Л. Волков, В.В. Качалін, Б. Нідлз, І.І. Сахарцева, О.Є. Суглобов, Е.С. Хендріксен та ін.	
2.2. Доповнення попереднього підходу видами поточних зобов'язань за фактом погашення	М.Є. Грачова, Б. Нідлз, С.Н. Поленова та ін.	
2.3. Представлення видів зобов'язань за терміном та фактом погашення у вигляді загального переліку складових	Ф.Ф. Бутинець, Т.І. Єфіменко, Н. М. Ткаченко, Н.Ф. Чебанова та ін.	
3. Класифікація заборгованості залежно від видів оцінки	М.Ф. Ван Бреда, О.Є. Суглобов, Е.С. Хендріксен та ін.	[227, с. 86; 216, с. 215]
4. Включення капіталу підприємства до складу зобов'язань	О.Є. Суглобов, С.Н. Поленова та ін.	[216, с. 215; 161, с. 48]
5. Поділ заборгованості за суб'єктами та об'єктами	І.І. Сахарцева, О.Є. Суглобов та ін.	[206, с. 24; 216, с. 214]
6. Інші класифікації зобов'язань (за фактом та процедурами погашення, видами діяльності та ін.)	Д.Л. Волков, Б. Райан та ін.	[29, с. 163, 553; [197, с. 56-67]

\* Складено Мурованою Т.О.

Додаток В

Класифікація та групування зобов'язань молокопереробних підприємств \*

Класифікаційна ознака	Вид зобов'язання
Строк погашення	короткострокові (поточні), довгострокові;
Факт погашення	термінові, прострочені, погашені;
Джерела фінансування	фінансові, операційні, інша заборгованість;
Спосіб погашення	монетарні, немонетарні;
Можливість оцінки	юридичні, фактичні, умовні;
Процедура погашення	прості, складні;
Обов'язковість виконання	обов'язкові, договірні;
Місце виникнення	національні, міжнародні;
Просторова ознака	внутрішні, зовнішні;
Суб'єкти зобов'язань	перед власниками, перед працівниками підприємства, перед державними органами, перед фінансовими установами, перед підприємствами-контрагентами;
Об'єкти зобов'язань	за кредитами, за вексями, за облігаціями, з оренди, з постачальниками і підрядниками, за податками, за страхуванням. перед персоналом, з учасниками, інші зобов'язання.

\* Складено Мурованою Т.О.

*ДОДАТКИ*

Додаток Д

Види зобов'язань за податками і зборами відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» і Податкового кодексу України \*

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (до 1 січня 2011 р.)	Податковий кодекс України (після 1 січня 2011 р.)
1	2
<i>Загальнодержавні</i>	
Податок на прибуток підприємств	Податок на прибуток підприємств
Податок на доходи фізичних осіб	Податок на доходи фізичних осіб
Податок на додану вартість	Податок на додану вартість
Акцизний збір	Акцизний податок
Мито	Мито
Державне мито	-
Плата за землю	Плата за землю
Рентні платежі	Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу
Податок на промисел	-
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	-
Збір за спеціальне використання природних ресурсів	Плата за користування надрами
	Збір за спеціальне використання води
	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	Екологічний податок
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	-
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	-
Фіксований сільськогосподарський податок	Фіксований сільськогосподарський податок



1	2
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України	-
Збір за використання радіочастотного ресурсу України	Збір за користування радіочастотним ресурсом України
Збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регул ярний, спеціальний)	-
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками
Збір за проведення гастрольних заходів	-
Судовий збір	-
Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	-
Всього – 25	Всього – 17
<i>Місцеві</i>	
Податок з реклами	-
Комунальний податок	-
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
-	Єдиний податок
-	Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності
Збір за припаркування автотранспорту	Збір за місця для паркування транспортних засобів
Ринковий збір	-
Збір за видачу ордера на квартиру	-
Курортний збір	Туристичний збір
Збір за участь у бігах на іподромі	-

Продовження дод. Д

1	2
Збір за виграш на бігах на іподромі	-
Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	-
Збір за право використання місцевої символіки	-
Збір за право проведення кіно- і телезйомок	-
Збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей	-
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	-
Збір з власників собак	-
Всього – 15	Всього – 5

\* Узагальнено Мурованою Т.О. на основі [155, 156].

## ДОДАТКИ

### Додаток Е

Тенденції розвитку податкових систем країн Європейського Союзу  
у 2009-2010 рр. \*

Країна	Заходи
Австрія	Запроваджено податковий пакет з допомоги сім'ям: зросла допомога на дітей і пов'язані з ними податкові кредити, знижено податки на витрати на догляд за дітьми, скасовано податки на субсидії на дітей, які виплачують роботодавці
Бельгія	Зменшено податок на додану вартість на продукти для ресторанів та ресторанне обслуговування з 21 % до 12 %. Зменшено податок на додану вартість на будівництво приватного (вартістю до 50 тис. євро) та соціального житла з 21 % до 6 %
Болгарія	У 2009 р. зменшено обсяг соціальних відрахувань на 2 % і у 2010 р. – ще на 2 %. Збільшено акцизи на електроенергію (для промислових потреб), вугілля та тютюнові вироби
Кіпр	Збільшено соціальні відрахування для роботодавців і найманих працівників на 0,5 %
Чехія	Скорочено термін повернення податку на додану вартість з 30 до 15 днів. У 2009 р. зменшено податок на доходи корпорацій до 20 % і у 2010 р. – до 19 %.
Франція	З 1 липня 2009 р. зменшено податок на додану вартість для ресторанного бізнесу до 5,5 %.
Греція	Відбулося двофазове збільшення ставки податку на додану вартість: спочатку з 19 % до 21 %, а потім – до 23 %. Збільшено податок на прибуток фізичних осіб обсягом від 60 тис. євро. Запроваджено спеціальну допомогу для людей з низькими доходами, пенсіонерів та фермерів. Збільшено акцизні збори на пальне, алкогольні та тютюнові вироби, електроенергію
Латвія	Збільшено податок на додану вартість з 18 % до 21 %. Прибутковий податок зріс з 23 % до 26 %
Литва	Зменшено податок на доходи фізичних осіб до 15 %. У 2009 р. збільшено податок на прибутки корпорацій з 15 % до 20 %, а у 2010 р. його знов встановлено на рівні 15 %. Зменшено ставку податку на додану вартість для малого бізнесу з 13 % до 5 %
Швеція	Знижено соціальні відрахування для найманих працівників і самозайнятих осіб на 1 %. Податок на прибутки корпорацій зменшено з 28 % до 26,5 %

\* Узагальнено Мурованою Т.О. на основі [157, с. 4-5].

ДОДАТКИ

Додаток Ж

Податкові ставки країн світу станом на 1 січня 2014 р. \*

№ з/п	Країна	Податок на додану вартість (податок на товари та послуги – VAT), %	Податок на прибуток корпорації (Corporate income tax), %	Податок на доходи фізичних осіб (Individual income tax), %
A	2	3	4	5
1.	Австралія	10	30	17-45
2.	Австрія	20	25	21-50
3.	Аргентина	21	35	9-35
4.	Бельгія	21	33,99	25-50
5.	Білорусь	20	26,28	12
6.	Болгарія	20	10	10
7.	Бразилія	17-25	34	7,5-27,5
8.	Великобританія	17,5	28	0-50
9.	В'єтнам	10	25	5-35
10.	Гібралтар	-	27	0-40
11.	Греція	23	25	0-40
12.	Гонконг	-	16,5	2-17
13.	Данія	25	25	38-59
14.	Естонія	20	21	20
15.	Єгипет	10	20	10-20
16.	Замбія	16	35	0-35
17.	Ізраїль	16	25	10-45
18.	Індія	12,5	30-40	10-30
19.	Індонезія	10	28	5-30
20.	Ірландія	21	12,5	20-41
21.	Іспанія	18	30	24-43
22.	Італія	20	31,4	23-43
23.	Канада	5	18	15-29
24.	Китай	17	25	5-45
25.	Кіпр	15	10	20-30
26.	Латвія	21	15	23
27.	Литва	21	15	15/20
28.	Люксембург	15	21	0-38
29.	Мальта	18	35	15-35
30.	Марокко	20	35	0-41,5
31.	Мехіко	15	28	0-28
32.	Монако	19,6	33,33	0
33.	Нідерланди	19	20-25,5	0-52
34.	Німеччина	19	30-33	14-45

Продовження дод. Ж

А	2	3	4	5
35.	Нова Зеландія	15	30	0-39
36.	Норвегія	25	28	28-49
37.	Пакистан	15	35	0-25
38.	Панама	7	27,5	15-25
39.	Південноафриканська республіка	14	28	0-40
40.	Польща	22	19	18/32
41.	Португалія	21	12,5/25	0-42
42.	Росія	18	20	13
43.	Румунія	24	16	16
44.	Саудівська Аравія	-	20	20
45.	Сербія	18	10	10-20
46.	Сінгапур	7	17	3,5-20
47.	Словаччина	19	19	19
48.	Словенія	20	20	16-41
49.	США	-	15-35	15-35
50.	Таїланд	7	30	5-37
51.	Тайвань	5	17	6-40
52.	Туніс	18	30	15-35
53.	Туреччина	18	20	15-35
54.	Угорщина	25	10/19	17 і 32
<b>55.</b>	<b>Україна</b>	<b>20</b>	<b>17</b>	<b>15/17</b>
56.	Філіппіни	12	30	5-32
57.	Фінляндія	23	26	6,5-30
58.	Франція	19,6	33,33	5,5-40
59.	Хорватія	23	20	15-45
60.	Чехія	20	19	15
61.	Чорногорія	17	9	12
62.	Швеція	25	26,3	0-57
63.	Японія	5	30	5-50

\* Складено Мурованою Т.О. на основі [267].

ДОДАТКИ

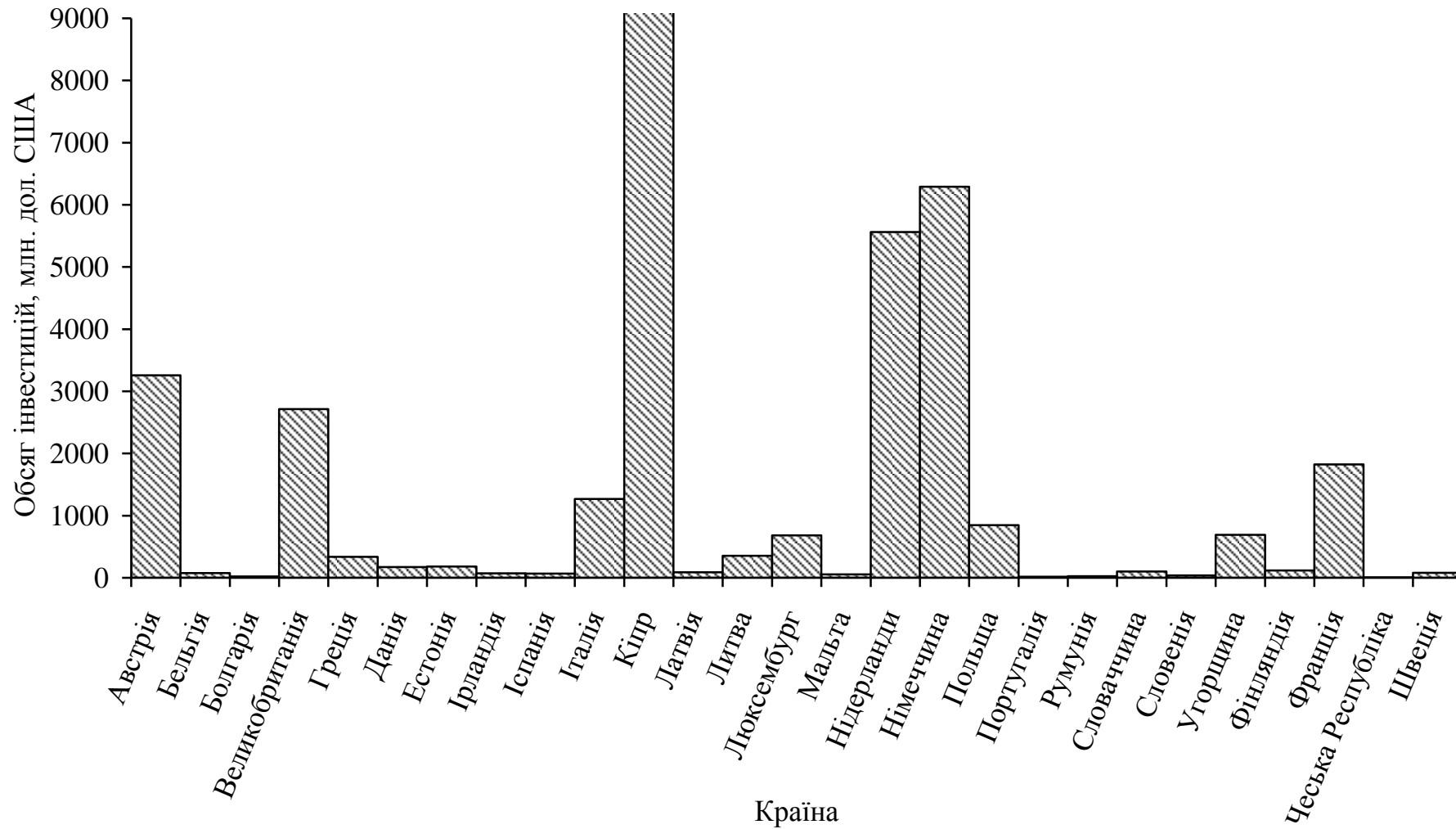
Додаток 3

Прямі інвестиції в Україну з країн ЄС на 01.01.2014 р. \*

Країна	Обсяг інвестицій, млн. дол. США	Структура інвестицій, %
Австрія	3257,5	7,3
Бельгія	73,8	0,2
Болгарія	22,9	0,1
Великобританія	2714,1	6,1
Греція	338,2	0,8
Данія	174,0	0,4
Естонія	183,2	0,4
Ірландія	70,9	0,2
Іспанія	68,2	0,2
Італія	1267,8	2,9
Кіпр	19035,9	42,9
Латвія	87,4	0,2
Литва	354,0	0,8
Люксембург	680,5	1,5
Мальта	53,2	0,1
Нідерланди	5561,5	12,5
Німеччина	6291,8	14,2
Польща	845,4	1,9
Португалія	15,8	0,0
Румунія	25,0	0,1
Словаччина	103,0	0,2
Словенія	36,4	0,1
Угорщина	689,4	1,6
Фінляндія	118,2	0,3
Франція	1825,8	4,1
Чеська Республіка	2,7	0,0
Швеція	80,8	0,2
<i>Всього по країнах ЄС</i>	<i>44423,0</i>	<i>100,0</i>

\* Складено Мурованою Т.О. на основі даних Державної служби статистики України [194].

Обсяг прямих інвестицій в Україну з країн ЄС станом на 01.01.2014 р. \*



\* Зображено Мурованою Т.О. за даними Державної служби статистики України [194].

*ДОДАТКИ*

Додаток И

Бухгалтерські проведення щодо зобов'язань за податками і зборами \*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
А	1	2	3
<i>Нарахування та сплата зобов'язань за податками і зборами</i>			
1.	Нараховано:		
	- податок на прибуток підприємства	98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»
	- податок на додану вартість	70 «Доходи від реалізації»	641 «Розрахунки за податками»
	- збір за першу реєстрацію транспортного засобу	92 «Адміністративні витрати»	641 «Розрахунки за податками»
	- податок на доходи фізичних осіб	66 «Розрахунки з оплати праці»	641 «Розрахунки за податками»
	- екологічний податок	70 «Доходи від реалізації»	641 «Розрахунки за податками»
	- мито при придбанні запасів, МШП, товарів у іноземного постачальника	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
2.	Списано податок на прибуток та інші витрати, пов'язані з погашенням зобов'язань за податками і зборами на фінансовий результат	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 98 «Податок на прибуток»
<i>Облік ПДВ. Перша подія – отримання авансу</i>			
3.	Отримано аванс від покупця продукції	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами отриманими»
4.	Відображено податкове зобов'язання	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
5.	Відвантажено готову продукцію	361 «Розрахунки з національними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
6.	Відображено розрахунки за ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	643 «Податкові зобов'язання»



Продовження дод. И

А	1	2	3
7.	Списано собівартість продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
8.	Взаємозалік авансів, отриманих за розрахунками за відвантажену покупцю готову продукцію	681 «Розрахунки за авансами отриманими»	361 «Розрахунки з національними покупцями»
<i>Облік ПДВ. Перша подія – відвантаження продукції</i>			
9.	Відвантажено готову продукцію	361 «Розрахунки з національними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
10.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»
11.	Списано собівартість відвантаженої готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»

\* Складено Мурованою Т.О. на основі журналу господарських операцій ВАТ «Галактон», м. Київ за 2013 р.

*ДОДАТКИ*

Додаток К

Облік податку на додану вартість при розрахунках з вітчизняними та іноземними постачальниками \*

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума
<i>Облік ПДВ при розрахунках з вітчизняними постачальниками</i>				
1.	Отримано сировину від постачальника	201	631	7380,00 грн.
2.	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	631	1476,00 грн.
3.	Погашення зобов'язань перед вітчизняним постачальником за отриману сировину	631	311	8856,00 грн.
4.	Оплачено за транспортні послуги	631	311	540,00 грн.
5.	Включено суму транспортних послуг до вартості матеріалів	201	631	450,00 грн.
6.	Відображено ПДВ за транспортними послугами	641	631	90,00 грн.
<i>Облік ПДВ при розрахунках з іноземними постачальниками</i>				
7.	Оприбутковано імпорту сировину від постачальника. Курс НБУ – 10,87 грн. за 1 євро: 1650 євро * 10,87 = 17935,50 грн.	201	632	1650,00 євро/ 17935,50 грн.
8.	Сплачено митний збір: 1650 євро x 10,87 * 0,2 % = 35,87 грн.	377	311	35,87 грн.
9.	Суму митного збору включено до вартості матеріалів	201	377	35,87 грн.
10.	Сплачено мито: 1650 євро * 10,87 * 6,5 % = 1165,81 грн.	377	311	1165,81 грн.
11.	Суму мита включено до вартості матеріалів	201	377	1165,81 грн.
12.	Відображено ПДВ: (17935,50 + 35,87 + 1165,81) * 20 % = 3827,44 грн.	641	377	3827,44 грн.
13.	Сплачено ПДВ	377	311	3827,44 грн.
14.	Сплачено транспортні послуги	631	311	1540,00 грн.
15.	Суму транспортних послуг включено до вартості матеріалів	201	631	1540,00 грн.
16.	Відображено курсову різницю в кінці звітної періоду. Курс НБУ – 10,98 грн. за 1 євро: 1650 євро * (10,98 – 10,87) = 181,50 грн.	945	632	181,50 грн.
17.	Оплачено іноземному постачальнику за сировину. Курс НБУ – 11,02 грн. за 1 євро: 1650 євро * 11,02 = 17183,00 грн.	632	312	1650 євро / 17183,00 грн.
18.	Відображено курсову різницю при погашенні зобов'язань: 1650 євро * (11,02 – 10,98) = 66 грн.	945	632	66,00 грн.

\* Складено Мурованою Т.О. на основі журналу господарських операцій

ВАТ «Галактон», м. Київ за 2013 р.

*ДОДАТКИ*

Додаток Л

Податкова та фінансова звітність щодо зобов'язань за податками і зборами \*

№ з/п	Податок / збір	Форма звітності	Звітний період
А	1	2	3
1.	Зобов'язання за податками і зборами	Баланс (Звіт про фінансовий стан, ф. № 1)	Рік, квартал
		Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід, ф. № 2)	
		Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	
		Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. № 1-м, 2-м)	
2.	Податок на прибуток	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства (включаючи додатки ІД, СБ, ЦП, ТЦ, ІВ, АМ, ВО, ТП, ПЗ, ЗП, ПН, АВ, ВС, ВП).	Рік, квартал
		Звіт про використання платниками податку на прибуток підприємств вивільнених коштів	
		Податкова декларація зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	
3.	Податок на додану вартість	Податкова декларація з податку на додану вартість (включаючи 9 додатків)	Рік, квартал, місяць
		Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок	
		Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України	
4.	Податок на доходи фізичних осіб	Податкова декларація про майновий стан і доходи	Рік, квартал
		Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь	

А	1	2	3
		платників податку, і сум утриманого з них податку	
5.	Акцизний податок	<p>Розрахунок суми акцизного податку з підакцизних товарів (продукції), на які встановлено специфічні ставки акцизного податку</p> <p>Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію)</p> <p>Довідка про прогнозований обсяг потреби в спирті етиловому для виготовлення окремих видів продукції</p> <p>Довідка про цільове використання спирту етилового</p> <p>Довідка про цільове використання легких та важких дистилятів як сировини у виробництві етилену<sup>1</sup></p> <p>Довідка про сплату суми акцизного податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію (для алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований)</p>	Рік, місяць
6.	Екологічний податок	Податкова декларація екологічного податку (включаючи 7 додатків)	Квартал
7.	Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України	<p>Податковий розрахунок з рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами</p> <p>Розрахунок податкового зобов'язання з рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами</p> <p>Податковий розрахунок з рентної плати за транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України</p> <p>Розрахунок № податкового зобов'язання з рентної плати за транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України</p>	Місяць

А	1	2	3
8.	Рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні	Податковий розрахунок з рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні	Місяць
9.	Плата за користування надрами	<p>Податковий розрахунок з плати за користування надрами для видобування корисних копалин</p> <p>Розрахунок податкового зобов'язання з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин</p> <p>Податковий розрахунок з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин</p> <p>Розрахунок податкового зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у частині корисних копалин, для яких затверджено ставки в абсолютних значеннях)</p> <p>Розрахунок податкового зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у частині корисних копалин, для яких затверджено ставки у відносних показниках)</p> <p>Перелік категорій запасів корисних копалин ділянок надр, що визначають об'єкт оподаткування платою за користування надрами для видобування корисних копалин</p>	Квартал
10.	Плата за землю	<p>Податкова декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)</p> <p>Відомості про наявні земельні ділянки</p> <p>Відомості про пільги на земельний податок з наявних площ земельних ділянок</p>	Рік

А	1	2	3
11.	Фіксований сільськогосподарський податок	Податкова декларація з фіксованого сільськогосподарського податку Відомості про наявність земельних ділянок	Рік
12.	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	Розрахунок суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу	Рік
13.	Збір за користування радіочастотним ресурсом України	Податковий розрахунок збору за користування радіочастотним ресурсом України	Місяць
14.	Збір за спеціальне використання води	Податкова декларація збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики Податкова декларація збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту (крім морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт, розташований у пониззі річки, стоянкових та службово-допоміжних суден, та експлуатації водних шляхів річки Дунай) Податкова декларація збору: за спеціальне використання поверхневих та підземних вод; за спеціальне використання поверхневої води теплоелектростанціями з прямоточною системою водопостачання; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод житлово-комунальними підприємствами; за спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод для потреб рибництва; за спеціальне використання кар'єрної, шахтної, дренажної води	Квартал
15.	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	Податковий розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів	Квартал

А	1	2	3
16.	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	Розрахунок суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства Довідка про суму збору	Місяць
17.	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої каліфікованими когенераційними установками	Податкова декларація зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої каліфікованими когенераційними установками	Місяць
18.	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	Податкова декларація зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності Розрахунок податкового зобов'язання зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів, визначених у пункті 316.1 Кодексу Розрахунок податкового зобов'язання зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів, визначених у пункті 316.2 Кодексу	Місяць
19.	Плата за вико ристання інших природних ресурсів	Розрахунок платежів за спеціальне використання рибних та інших водних живих ресурсів	Місяць
20.	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Розрахунок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Місяць
21.	Єдиний податок	Податкова декларація платника єдиного податку – юридичної особи	Квартал
22.	Збір за місця для паркування транспортних засобів	Податкова декларація збору за місця для паркування транспортних засобів	Рік, квартал

А	1	2	3
		Перерахунок податкового зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів	
23.	Туристичний збір	Податкова декларація туристичного збору Перерахунок податкового зобов'язання із туристичного збору	Рік, квартал
24.	Особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами	Декларація з особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами Розрахунок суми особливого податку за біржовими операціями з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами Розрахунок суми особливого податку за позабіржовими операціями з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами Уточнюючі розрахунки суми особливого податку за біржовими операціями з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами Уточнюючі розрахунки суми особливого податку за позабіржовими операціями з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами Уточнююча декларація з особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами	Рік, квартал

\* Узагальнено Мурованою Т.О.



## Додаток М

Провідні молокопереробні підприємства Київської області  
(КВЕД 15.51.0 «Перероблення молока та виробництво сиру») \*

№ з/п	Назва підприємства	Місцезнаходження
1.	ВАТ «Баришівський молокопродукт»	Баришівський р-н, смт. Баришівка
2.	ВАТ «Березанське»	Баришівський р-н, м. Березань
3.	ВАТ «Бородянський молочний завод»	Бородянський р-н, смт. Бородянка
4.	ВАТ «Бровари-молоко»	Броварський р-н, м. Бровари
5.	ВАТ «Вімм-Біль-Данн Україна»	Києво-Святошинський р-н, м. Вишневе
6.	ВАТ «Віта»	Білоцерківський р-н, смт. Терезине
7.	ВАТ «Галактон»	м. Київ
8.	ВАТ «Іванківський маслозавод»	Іванківський р-н, смт. Іванків
9.	ВАТ «Новоолександрівське»	Згурівський р-н, с. Нова Олександрівка
10.	ВАТ «Святошино»	м. Київ
11.	ВАТ «Сир»	Володарський р-н, смт. Володарка
12.	ВАТ «Сквирський сирзавод»	Сквирський р-н, м. Сквир
13.	ВАТ «Соммас»	Миронівський р-н, м. Миронівка
14.	ВАТ «Сокирянський сирзавод»	м. Київ
15.	ВАТ «Ставищенський маслозавод»	Ставищенський р-н, смт. Ставище
16.	ВАТ «Таращамолокопродукт»	Таращанський р-н, с. Тараша
17.	ВАТ «Тетіївмаслозавод»	Тетіївський район, м. Тетіїв
18.	ВАТ «Укрміжгоспкомбікорм»	м. Київ
19.	ВАТ «Холодокомбінат № 4»	Сквирський р-н, м. Сквир
20.	ВАТ «Яготинський маслозавод»	Яготинський р-н, м. Яготин
21.	ЗАТ «АТ Макарів молокозавод»	Макарівський р-н,

		смт. Макарів
22.	ЗАТ «Богуславський маслозавод»	Богуславський р-н, м. Богуслав
23.	ЗАТ «Голландія Україна»	м. Київ
24.	ЗАТ «Кагма»	Кагарлицький р-н, м. Кагарлик
25.	ЗАТ «Київський перший молочний завод»	м. Київ
26.	ЗАТ «Клуб сиру»	м. Київ
27.	ЗАТ «Молпродукт»	Переяслав-Хмельницький р-н, с. Мала Каратувль
28.	ЗАТ «Обухівський молочний завод»	Обухівський р-н, м. Обухів
29.	ЗАТ «Надія»	Згурівський р-н, смт. Згурівка
30.	ЗАТ «Рокитнянський маслозавод»	Рокитнянський р-н, смт. Рокитне

\* Складено Мурованою Т.О.

**НАКАЗ № 47**

по ВАТ «Галактон»

м. Київ

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**Про облікову політику підприємства**

На виконання вимог Закону України від 16 липня 1999 року № 996–XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також з метою дотримання підприємством єдиної методики відображення господарських операцій та забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності **наказую:**

1. При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій і подій застосовувати норми відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України.

2. За відсутності необхідних норм у вітчизняних П(С)БО застосовувати аналогічні норми системи міжнародних стандартів фінансової звітності МСБО–МСФЗ (IAS–IFRS) на підставі того, що національні стандарти не можуть суперечити міжнародним.

3. Установити межу суттєвості для:

- окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, за виключенням зобов'язань за податками і зборами, – 5 % підсумку всіх активів, зобов'язань і власного капіталу відповідно;

- зобов'язань за податками і зборами – 3 % сукупної заборгованості підприємства;

- окремих видів доходів і витрат – 2 % чистого прибутку (збитку);

- проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів основних засобів – відхилення залишкової вартості від їхньої справедливої вартості у розмірі 10 % такого відхилення;

- визначення подібних активів – різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 %;

- статей фінансової звітності – 500 грн.

4. Установити тривалість операційного циклу для:

- виробництва мостових та козлових кранів – шість місяців;

- виробництва талів електричних – три місяці;

- виробництва іншої продукції та надання послуг промислового характеру – два місяці;

- реалізації продукції, що виготовляється в їдальні, – один місяць.

5. Відображати відстрочені податкові активи й відстрочені податкові зобов'язання у річній фінансовій звітності.

6. При перерахуванні доходів, витрат і грошових коштів, виражених в іноземній валюті, середньозважений валютний курс не застосовувати.

7. Для визнання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, встановлення строку корисного використання об'єктів та вибору методу нарахування амортизації створити постійно діючу експертну технічну комісію у складі: Голова комісії: технічний директор. Члени комісії: головний енергетик, головний механік, головний зварник, начальник транспортного цеху, начальник відділу експлуатації будівель і комунікацій.

8. Матеріальні активи, термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року, а вартість менше 1000 грн., вважати іншими необоротними матеріальними активами.

9. При нарахуванні амортизації основних засобів застосовувати методи амортизації та ліквідаційну вартість, затверджені протоколом засідання постійно діючої експертної технічної комісії за погодженням з директором з економіки та фінансів. Зокрема, на підприємстві можуть бути установлені такі методи нарахування амортизації:

- для об'єктів основних засобів (крім вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т) – прямолінійний, зменшення залишкової вартості чи кумулятивний методи;

- для вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т – виробничий метод;

- для малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів – у розмірі 100 % вартості об'єктів у першому місяці їх використання;

- для інших необоротних матеріальних активів – прямолінійний метод.

10. Проводити переоцінку тих об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких відрізняється від їхньої справедливої вартості на дату балансу більше ніж на 15 %.

11. При нарахуванні амортизації нематеріальних активів застосовувати прямолінійний метод.

12. Здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

13. Одиницею обліку запасів вважати кожне їхнє найменування.

14. Облік транспортно-заготівельних витрат вести на окремому субрахунку в цілому, а не за групами.

15. У разі продажу, відпуску у виробництво чи іншому вибутті запасів застосовувати такі методи їх оцінки:

- середньозваженої собівартості – при відпуску виробничих запасів у виробництво та реалізації готової продукції;

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – при продажу великогабаритних товарів, що мають номер заводу-виготівника;

Продовження дод. Н

- за цінами продажу – для товарів, що продаються у роздріб в системі громадського харчування.

16. Величину резерву сумнівних боргів розраховувати за методом класифікації дебіторської заборгованості (із застосуванням коефіцієнта сумнівності для кожної групи боржників).

17. Створювати резерв забезпечення на виплату відпусток працівникам підприємства та виконання гарантійних зобов'язань. Величину забезпечення на виплату відпусток визначати як добуток фактично нарахованої працівникам заробітної плати й норми резервування, обчисленої як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального річного планового фонду оплати праці.

18. Резервування коштів на додаткове пенсійне забезпечення, виконання зобов'язань за обтяженими контрактами тощо не провадити.

19. Оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) здійснювати шляхом вивчення виконаної роботи, при цьому в бухгалтерському обліку доходи відображати у звітному періоді підписання акта наданих послуг (виконаних робіт).

20. В основному виробництві використовувати позамовний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної виробничої собівартості продукції із застосуванням елементів нормативного. У ремонтно-механічному та інструментальному цехах застосовувати позамовний метод, у всіх інших цехах допоміжного виробництва – простий метод калькулювання.

21. Прийняти як базу розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат прямі витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

22. Капіталізацію фінансових витрат не провадити, а визнавати їх витратами звітного періоду, у якому вони були нараховані.

23. Контроль за виконанням цього наказу покласти на фінансового директора та головного бухгалтера підприємства.

Керівник підприємства \_\_\_\_\_  
(підпис) (ініціали, прізвище)

З наказом ознайомлені:

Фінансовий директор \_\_\_\_\_  
(підпис) (ініціали, прізвище)

(дата)  
Головний бухгалтер \_\_\_\_\_  
(підпис) (ініціали, прізвище)

(дата)

\* Складено Мурованою Т.О.

ДОДАТКИ

Додаток П

Рекомендований графік документообороту щодо розрахунків за податками і зборами ВАТ «Галактон», м. Київ

Назва доку-менту	Засто-суванн-я доку-менту	Створення документу					Перевірка документу			Обробка документу		Передача до архіву	
		кіль-кість екземп-лярів	відпо-відаль-ний за оформ-лення	підстава для ство-рення доку-менту	строк вико-нання	особи, що підпису-ють документ	відпові-дальний за пере-вірку	хто на-дає	строк на-дан-ня	хто ви-ко-нує	строк вико-нання	хто ви-ко-нує	строк переда-чі (Пе-релік № 41)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Подат-кова нак-ладна	Продаж ТМЦ	2	Завск-ладом (кла-дов-щик)	Раху-нок-фак-тура, до-говір	Перед відпус-ком то-вару зі складу	Керівник, головний бухгал-тер, кла-довщик та матері-ально від-повідаль-на особа отримувача	Бухгал-тер	Завск-ладом (кла-дов-щик)	У день відпус-ку това-ру зі скла-ду	Бухгал-тер	Наступ-ного дня після відпуску товару зі складу	Бухгал-тер	Через 3 роки
Раху-нок	Продаж	2	Бухгалтер	-	Перед відпус-ком то-вару зі складу	Керівник, головний бухгалтер	Бухгал-тер	-	У день від-пус-ку това-	Бухгал-тер	Наступ-ного дня після відпуску товару зі складу	Бухгал-тер	Через 3 роки

ДОДАТКИ

Продовження дод. П

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
									ру зі скла- ду				
Раху- нок- фак- тура	Продаж	2	Бух- галтер	-	Перед відпус- ком то- вару зі складу	Керівник, головний бухгалтер	Бухгал- тер	-	У день від- пус-ку това- ру зі скла- ду	Бух- гал- тер	Наступ- ного дня після відпуску товару зі складу	Бух- гал- тер	Через 3 роки
Пла- тіжне дору- чення	Покуп- ка, обмін (у по- купця)	1	Бух- галтер	Раху- нок-фак- тура, наклад- на, дого- вір	Не ра- ніше ніж за 10 днів до дати отри- мання ТМЦ	Керівник, головний бухгалтер та мате- ріально відпові- дальна особа	-	-	-	-	-	-	-
	Про- даж, обмін (у про- давця)	-	-	-	-	-	Завсклад ом (кладов щик)	Пред- став- ник отри- мува- ча	Під час відпус- ку ТМЦ	Бух- гал- тер	Наступ- ного дня після відпуску ТМЦ	Бух- гал- тер	Через 3 роки

ДОДАТКИ

Продовження дод. П

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Прибутковий касовий ордер	Оприбуткування готівки в касу	1	Бухгалтер	Рахунок-фактура, накладна, договір	У день надходження готівки у касу	Головний бухгалтер, касир	Касир	Бухгалтер	У день надходження готівки	Бухгалтер	Наступного дня після оприбуткування готівки у касу	Головний бухгалтер	Через 3 роки
Видатковий касовий ордер	Виплата готівки з каси	1	Бухгалтер	Накладна, договір, заява, наказ,	У день виплати готівки з каси	Керівник, головний бухгалтер, касир	Касир	Бухгалтер	У день видачі готівки з каси	Бухгалтер	Наступного дня після видачі готівки з каси	Головний бухгалтер	Через 3 роки
Розрахунково-платіжна відомість	Виплата заробітної плати з каси	1	Бухгалтер	Накладна, договір, заява, наказ, розпорядження	У день виплати заробітної плати	Керівник, головний бухгалтер, касир	Касир	Бухгалтер	У день виплати заробітної плати	Бухгалтер	Наступного дня після виплати заробітної плати	Головний бухгалтер	Через 3 роки

\* Складено Мурованою Т.О.



ДОДАТКИ

Додаток Р

Розрахунок 5/86

коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної  
від 16.09.2013 р. № 86 за договором від 12.09.2013 р. № 48 ВАТ «Галактон»

Дата коригування	Причина коригування	Номенклатура товарів / послуг, вартість чи кількість яких коригується	Одиниця виміру	Коригування кількості		Коригування вартості		Підлягають коригуванню обсяги без урахування ПДВ, що		
				зміна кількості, об'єму, обсягу (-)/(+)	ціна постачання товарів / послуг	зміна ціни (-)/ (+)	кількість постачання товарів / послуг	оподатковуються за ставкою 20 % (-)/ (+)	оподатковуються за ставкою 0 % (-)/ (+)	звільнені від ПДВ (-)/ (+)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
26.09.13	Повернення товару	Холодильник Samsung RL44	шт.	-4	3459			-13836		
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Суми ПДВ, які скориговані у зв'язку із зміною кількісних чи вартісних показників, що зазначені в цьому розрахунку, визначені правильно, включені відповідно до податкового зобов'язання з одночасним відображенням у реєстрі виданих та отриманих податкових накладних.

26.09.2013 р.

Коноваленко О.І.

(дата, підпис і прізвище особи, яка склала розрахунок коригування)

Розрахунок коригування від 26.09.2010 р. № 5/86 до податкової накладної від 16.09.2010 р. № 86 отримав і зобов'язується включити суми коригування до реєстру отриманих та виданих податкових накладних та сум податкового кредиту і податкового зобов'язання

26.09.2013 р.

Єфіменко Р.С.

(дата отримання розрахунку, підпис покупця)

## ДОДАТКИ

## Додаток С

## Реєстр отриманих та виданих податкових накладних ТОВ «Інвест»

## Розділ І. Видані податкові накладні

№ з/п	Податкова накладна, розрахунок коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної, ВМД тощо					Загальна сума поставання, включаючи ПДВ	Постачання товарів / послуг та послуги, надані на митній території України, які:			Експорт товарів та супутніх такому експорту послуг (база оподаткування)		
	дата виписки	порядковий номер	вид документа	Платник податку-покупець			підлягають оподаткуванню за ставкою		звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування (сума поставання)			
				найменування (П.І.Б. - для фізичної особи - підприємця)	індивідуальний податковий номер		20%	0%				
							база оподаткування	сума ПДВ			база оподаткування	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
...	26.09.13	5/86	РК	ТОВ «Геліос»	123456789876	-16603,2	-13836,0	-2767,2				
Усього за період												
3 них включено до уточнюючих розрахунків за звітний період												

## ДОДАТКИ

Продовження дод. С

## Реєстр отриманих та виданих податкових накладних ВАТ «Галактон»

## Розділ II. Отримані податкові накладні

№ з/п	Податкова накладна, розрахунок коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної, ВМД, касовий чек тощо						Загальна сума, включаючи ПДВ	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження), імпорт товарів / послуг, включаючи одержання від нерезидента:							
	дата отримання	дата виписки	порядковий номер	вид документа	постачальник			з метою їх використання у межах господарської діяльності для здійснення операцій, які:	які не призначаються для їх використання у господарській діяльності		для постачання послуг за межами митної території України				
					найменування (П.І.Б. – для фізичної особи – підприємця)	індивідуальний податковий номер			вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ	
	9	10	11	12	13	14		15	16						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
...	26.09.13	16.09.13	5/86	РК	ТОВ «Інвест»	987654321234	-16603,2	-13836,0	-2767,2						
Усього за період															
3 них включено до уточнюючих розрахунків за звітний період															

\* Складено Мурованою Т.О. за матеріалами молокопереробного підприємства «Галактон».

Додаток Т

Аудиторська фірма «Бест Аудит»  
 Підприємство «Галактон»  
 Період перевірки 10.09.2013 – 30.09.2013

**РЕКОМЕНДОВАНА ПРОГРАМА  
 аудиту зобов'язань за податками і зборами \***

*Мета:* підтвердження повноти, достовірності та обґрунтованості інформації щодо зобов'язань за податками і зборами у податковій та фінансовій звітності у всіх суттєвих аспектах, її відповідності вимогам законодавства України.

*Завдання (якісні аспекти):*

1. Перевірка реальності існування зобов'язань за податками і зборами у підприємства.
2. Підтвердження повноти відображення операцій з оподаткування в бухгалтерському обліку, податковій та фінансовій звітності.
3. Віднесення заборгованості перед бюджетом до складу зобов'язань підприємства.
4. Перевірка правильності оцінювання зобов'язань за податками і зборами відповідно до вимог податкового законодавства.
5. Визнання заборгованості у відповідних звітних періодах.
6. Перевірка розрахунку суми податків і зборів.
7. Встановлення правильності відображення розрахунків з бюджетом на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

*Інформаційне забезпечення*

Вид документів	Перелік документів
Первинні документи	Податкові накладні, виписки банку, платіжні доручення, вантажні митні декларації, розрахунки, довідки бухгалтерії та ін.
Облікові реєстри	Журнал 3, Розділ II; Відомість 3.6
Податкова звітність	Декларація з податку на прибуток підприємства, Податкова декларація з податку на додану вартість, податкові розрахунки за окремими видами податків та ін.
Фінансова звітність	Баланс (ф.№ 1), Звіт про фінансові результати (ф. № 2), Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)
Інші документи	Аудиторські висновки, акти перевірок податкових органів, наказ про облікову та податкову політики підприємства та ін.

Бухгалтерський облік зобов'язань за податками і зборами на підприємстві «Галактон» здійснюється на рахунках:

Номер рахунку	Характеристика
641	Розрахунки за податками
6411	Податок на прибуток
6412	Податок на додану вартість
6413	Податок на доходи фізичних осіб
6414	Інші податки
642	Розрахунки за зборами (обов'язковими платежами)
6421	Акцизний збір
6424	Інші збори (обов'язкові платежі)
643	Податкові зобов'язання
644	Податковий кредит
6441	Податковий кредит
6442	Неодержані податкові накладні

*Аудиторські процедури*

№ з/п	Процедура	Робочий документ	Аудитор	Примітки
А	1	2	3	4
1.	Підтвердження законності застосування системи оподаткування (загальна чи спрощена)	ЗПЗ-1		Виконано
2.	Складання переліку податків і зборів, які сплачуються підприємством	ЗПЗ-2		Виконано
3.	Перевірка правильності застосування ставок оподаткування	ЗПЗ-3		Виконано
4.	Аналіз правильності та повноти визначення бази оподаткування по кожному виду податків і зборів	ЗПЗ-4		Виконано
5.	Перевірка правильності нарахування зобов'язань за податками і зборами	ЗПЗ-5		Виконано
6.	Дотримання відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку з обліку заборгованості	ЗПЗ-6		Виконано
7.	Перевірка точності проведених арифметичних розрахунків у первинних документах та записах бухгалтерського обліку	ЗПЗ-7		Виконано
8.	Підтвердження законності застосування податкових пільг для підпри-	ЗПЗ-8		Виконано

Продовження дод. Т

А	1	2	3	4
	емства та податкових соціальних пільг			
9.	Складання вибірки із субрахунків, які можна перевірити шляхом звірення інформації з даними головної книги	ЗПЗ-9		Виконано
10.	Формування вибірки на основі інформації, стосовно якої існує ризик непідтвердження	ЗПЗ-10		Виконано
11.	Тестування господарських операцій з оподаткування шляхом зміни звітних періодів з метою визначення правильності визнання зобов'язань	ЗПЗ-11		Виконано
12.	Порівняння інформації у реєстрах бухгалтерського обліку за рахунками 63, 64, головній книзі та податкових деклараціях, розрахунках	ЗПЗ-12		Виконано
13.	Зіставлення даних у фінансовій та статистичній звітності	ЗПЗ-13		Виконано
14.	Перевірка повноти наведення інформації у податковій, фінансовій звітності та примітках до неї	ЗПЗ-14		Виконано

Склав \_\_\_\_\_ Ю.А. Чернишевський

Перевірив \_\_\_\_\_ О.В. Мельничук

\* Складено Мурованою Т.О.

Додаток У

Аудиторська фірма «Бест Аудит»  
 Підприємство «Галактон»  
 Період перевірки 10.09.2013 – 30.09.2013

**СТРУКТУРНО-ЛОГІЧНИЙ ТЕСТ**  
**оцінки системи внутрішнього контролю зобов'язань**  
**за податками і зборами \***

№ з/п	Питання	Варіант відповіді		Примітки
		Так	Ні	
1	2	3	4	5
1.	Чи здійснюється на підприємстві внутрішній контроль стану розрахунків за податками і зборами?	+		
2.	Хто відповідальний за роботу системи внутрішнього контролю? - керівник підприємства; - головний бухгалтер; - заступник головного бухгалтера; - бухгалтер відділу податкових розрахунків; - голова служби внутрішнього контролю; - інше.	+		
3.	Чи зазначені в посадових інструкціях відповідальних осіб положення щодо здійснення внутрішнього контролю операцій з оподаткування?		+	
4.	Чи здійснюється моніторинг податкового законодавства, методичних інструкцій та вказівок?	+		
5.	Чи застосовується щодо підприємства спрощена системи оподаткування?		+	
6.	Чи має підприємство податкові пільги?		+	
7.	Чи існує на підприємстві положення про податкову політику?		+	
8.	Чи здійснюється податкове планування на підприємстві?	+		
9.	Чи проводилась оцінка ефективності застосування обраних методів та режимів оподаткування?		+	

10.	Чи правильно здійсненні розрахунки бухгалтерії, на підставі яких проводяться операції з оподаткування (розрахунки щодо чисельності працюючих, середньої заробітної плати, акти на надання послуг, на списання запасів тощо)	+		
11.	Чи проводились порівняння записів у первинних документах, облікових регістрах із показниками податкової та фінансової звітності?	+		
12.	Чи здійснювався поточний контроль інформації у податкових деклараціях із даними у фінансовій та статистичній звітності?		+	
13.	Чи відкриті в робочому плані рахунків аналітичні рахунки за кожним видом податку або збору, які сплачуються підприємством?		+	Усі податки та збори, за якими не відкрито таких рахунків, відображаються у складі аналітичних рахунків 6414 «Інші податки» та 6424 «Інші збори (обов'язкові платежі)»
14.	Чи проводилась інвентаризація стану зобов'язань за податками і зборами?		+	
15.	Чи є інформація у звіті про проведення інвентаризації даних щодо перевірки податкових зобов'язань підприємства?		+	
16.	Чи були в попередніх періодах виявлені помилки та факти недотримання податкового законодавства за результатами перевірок податкових органів?	+		
17.	Чи виправлена недостовірна інформація, виявлена за результатами перевірок податкових органів у попередніх періодах?	+		
18.	Чи сплачені всі виставлені штрафи за виявленими порушеннями?	+		

Виконав \_\_\_\_\_  
Перевірив \_\_\_\_\_

Ю.А. Чернишевський  
О.В. Мельничук

\* Складено Мурованою Т.О.



Додаток Ф

**Аудиторська фірма «Хорта»**

у формі товариства з обмеженою відповідальністю (код за ЄДРПОУ - 23456576), організаційно-правова форма: Товариство з обмеженою відповідальністю. Місцезнаходження: вулиця Анрі Барбюса, б.11/2, оф.65, місто Київ, Печерський, Київська, 03150.

Аудитор має ліцензію на цей вид діяльності серії А № 006082, що видана: Аудиторська палата України 13.04.2006 року. Контактний телефон: (044) 521-64-27, факс: (044) 521-64-27.

Основний вид діяльності: Аудитор (аудиторська фірма), яка надає аудиторські послуги емітенту.

**ЗАГАЛЬНИЙ ВИСНОВОК АУДИТОРА  
(АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ)**

**Акціонерам та Правлінню ВАТ «Галактон»**

Аудиторською фірмою «Хорта» у формі товариства з обмеженою відповідальністю незалежної аудиторської перевірки відповідності повного пакету фінансових звітів загального призначення визначеній концептуальній основі фінансової звітності і відповідності вимогам чинного законодавства України, аналізу фінансової діяльності ВАТ «Галактон» станом на 31.12.2013 року (включно).

Аудитор не спостерігав за інвентаризацією наявних запасів станом на 31.12.2013 року, оскільки ця дата передувала нашому призначенню Аудитором товариства. Через характер облікових запасів Аудитор не в змозі підтвердити кількість запасів та наявність основних засобів за допомогою інших аналітичних процедур. На думку Аудитора, за винятком впливу коригувань, що могли б бути потрібними, якщо б Аудитор був би в змозі підтвердити кількість запасів, наявність основних засобів, за винятком зазначеного в попередніх параграфах, повний пакет фінансових звітів загального призначення станом на 31.12.2013 року в цілому представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах, фінансовий стан ВАТ «Галактон» станом на 31.12.2013 року згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності і відповідають вимогам чинного законодавства України, а також результат його фінансової діяльності відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України.

Інформація, відображена у фінансових звітах ВАТ «Галактон» в цілому відповідає Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку в Україні, затвердженим відповідними наказами Міністерства фінансів України, і не містить суттєвих перекручень. Класифікація та оцінка активів Товариства

Продовження дод. Ф

відповідає вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні.

Розмір зобов'язань у фінансовій звітності відповідає реальності та результатам їх за звітний період. Структура та призначення власного капіталу визначені Товариством об'єктивно та адекватно. Облік правдиво і неупереджено відображає стан справ щодо розміру фінансового результату діяльності ВАТ «Галактон» за 2013 рік. Дані окремих форм фінансової звітності відповідають одна одній та даним бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Товариство станом на 31.12.2013 року та відповідає вимогам чинного законодавства щодо організації бухгалтерського обліку і звітності в Україні та принципам облікової політики ВАТ «Галактон». Таким чином, аудитор умовно підтверджує баланс, який складено за результатами власних господарських операцій емітента цінних паперів ВАТ «Галактон» станом на 31.12.2013 року в сумі 141 379 тис. грн. та висловлює умовно-позитивний незалежний аудиторський висновок щодо дійсного становища.

Директор

Стрельцова О.Ю.

---

Наукове видання

КУПАЛОВА Галина Іванівна  
МУРОВАНА Тетяна Олександрівна

**ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ  
ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ  
ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ**

*Монографія*