

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

ПАВЛОЦЬКА КАТЕРИНА ОЛЕКСАНДРІВНА

Допускається до захисту:
Завідувач кафедри обліку аналізу і аудиту,
д.е.н., професор

Євген ІОНІН

ОБЛІК ТА АУДИТ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В СИСТЕМІ
ПЛАНУВАННЯ ТА ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКІВ ПІДПРИЄМСТВА

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Кваліфікаційна (магістерська) робота
(відповідно до стандарту спеціальності та ОП)

Науковий керівник:
Олена ПОЛЩУК,
доцент, к.е.н.

_____ (підпис)

Оцінка: _____ / _____ /

(бали/за шкалою ЄКТС/за національною шкалою)

Голова ЕК:

_____ (підпис)

Вінниця 2024

АНОТАЦІЯ

Павлоцька К.О. Облік та аудит податкового навантаження в системі планування та оптимізації податків підприємства. Спеціальність 071 Облік і оподаткування. Освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний університет імені Василя Стуса, Вінниця. 2024.

У роботі здійснено ознайомлення зі структурою та нормативною базою регулювання податкової системи, аналізом процесу ведення обліку та звітності за даним об'єктом на прикладі реального підприємства, вивченням можливих методів оптимізації податкового навантаження, які можливо використовувати на практиці, дослідження та аналіз сучасних інформаційних систем, що залучені в процес обліку та аудиту діагностики та аудиту залежно від задач, що виконуються, дослідження зарубіжного досвіду формування системи оптимізації податкових стягнень як методу стимулювання розвитку бізнесу, дослідженням ролі податків і платежів у взаємозв'язку між соціальними проблемами і розвитком підприємства, визначення основних проблем оподаткування і правових методів оптимізації податкового навантаження, а також можливості удосконалення методології діагностики та незалежної перевірки щодо визначення, нарахування та сплати податків та зборів.

Основним науковим результатом дослідження являється розробка рекомендацій удосконалення системи обліку шляхом оновлення плану рахунків за податками і платежами, розробки уніфікованого документа відображення розрахунку за різними видами податків і платежів, завданням якого являється зменшення документального нагромадження за податковими стягненнями, сформовано основні методи оптимізації за податками і платежами, які в процесі практичного застосування спроможні допомогти зменшити тиск зі сторони держави у вигляді податків та побудувати ефективну систему за стимулюванням і контролем бізнес-діяльності.

Ключові слова: податки, податкове навантаження, податкова діагностика, аудит податків, податкова перевірка, облік податкових стягнень, методи оптимізації.

144 с., 41 табл., 18 рис., 14 дод., 75 джерел.

Pavlotska K.O. Accounting and audit of the tax burden in the system of planning and optimization of taxes of the enterprise. Specialty 071 Accounting and taxation. Educational program "Accounting and Taxation". Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, 2024.

The work provides an overview of the structure and regulatory framework for regulating the tax system, analysis of the process of accounting and reporting on this object on the example of a real enterprise, study of possible methods of optimizing the tax burden that can be used in practice, research and analysis of modern information systems involved in the process of accounting and auditing diagnostics and auditing depending on the tasks performed, research of foreign experience in the formation of a system of optimization of tax charges as a method of tax optimization.

The main scientific result of the study is the development of recommendations for improving the accounting system by updating the chart of accounts for taxes and payments, developing a unified document for displaying calculations for various types of taxes and payments, the task of which is to reduce the documentary accumulation of tax penalties, formulating the main methods of optimization for taxes and payments, which in the process of practical application can help reduce the pressure from the state in the form of taxes and build the effect of

Keywords: taxes, tax burden, tax diagnostics, tax audit, tax audit, tax audit, accounting of tax penalties, optimization methods.

144 p., 41 tabl., 18 fig., 14 applications, bibliography: 75 items.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКІВ ТА ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В СИСТЕМІ ПЛАНУВАННЯ ТА ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ	9
1.1. Сутність податків, їх функції та суспільне значення	9
1.2. Нормативне регулювання системи податків підприємств	14
1.3. Податки як об'єкт обліку та аудиту.....	20
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	27
2.1. Система обліку та звітності за податками в організації податкового обліку	27
2.2. Облік податків та методи їх оптимізації на підприємстві	33
2.3. Роль зеленого оподаткування та корпоративної соціальної відповідальності в оптимізації податків	45
2.4 Використання сучасних інформаційних технологій у системі обліку та оптимізації податків	52
2.5. Системи обліку та оподаткування країн світу.....	56
РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВА ДІАГНОСТИКА (МЕТОДИКА, АНАЛІТИЧНІ ІНСТРУМЕНТИ, КОМПЛЕКСНИЙ АНАЛІЗ)	64
3.1.Поняття аудиту та контролю податкового навантаження.....	64
3.2. Методика аудиту податків на підприємстві та оцінка рівня податкового навантаження	71
3.3. Тенденції та перспективи аудиту податків в забезпеченні їх оптимізації... ..	79
ВИСНОВКИ	86
СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ	90
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. На кожному підприємстві при веденні бухгалтерського обліку здійснюється контроль за виробництвом та розподілом благ. Безпосереднє втручання в даний процес здійснює держава, проводячи регулювання через систему оподаткування. На основі цього, податки являються одним із основних механізмів, які утворюють подвійний ефект на суб'єктів господарювання – контроль та стимулювання.

Жодне підприємство, яке провадить фінансово-господарською діяльністю, не може обходитися без своєчасного отримання і обробки інформації щодо змін в податковій системі, проведення розрахункових операцій за податковими платежами, формуванні звітності та безпосередньої плати розрахованих податків і платежів. Саме від такої інформації залежить ефективність управління підприємством, прозорість ведення діяльності та довіра зі сторони користувачів звітності.

З облікової точки зору, податки являються категорією витрат для підприємства, і основною метою кожного керівника є максимізація прибутку, яка залишиться після оподаткування – чистого прибутку.

Ведення бухгалтерського обліку за розрахунками з податків і платежів, їх нарахування та методів зменшення їх обсягу займалися такі вчені, як: Орлова В.М., Дем'яненко М.Я., Заяц М.Є., Буряковський В.В., Єфіменко В.І., Завгородній В.П.. Що стосується шляхів вдосконалення обліку з розрахунків за податками і платежами, основою наукової роботи стали праці Ткаченко Н.М., Іванов Ю.К., Бутинець Ф.Ф., Малишкін О.І., Шило В.П. та багато інших. Серед вчених, які приділяли увагу проблемам проведення аудиторських перевірок за податками, слід відзначити Зінкевич А.В., Даценко Г.В., Чолій Л.О. тощо.

Однак зазначені дослідження лише частково вирішують проблеми, які наявні в даний період на практиці, а саме - бракує актуальних пропозицій щодо визначення проблемних елементів і методів їх усунення, комплексної системи забезпечення ефективності обліку, оптимізації, діагностики та аудиту податків.

Об'єкт дослідження - розрахунки за податками і платежами, методи ведення обліку за даними рахунками, системи контролю та аудиту за податками і платежами як ключові методи оптимізації.

Предметом дослідження виступають податки і платежі, їх сутність, структура, характеристика, науково-теоретичні, організаційно-методичні й економіко-правові аспекти рахунків бухгалтерського обліку, а також методика спеціалізованого аудиту в системі внутрішнього контролю.

Мета дослідження полягає в дослідженні теоретичної і практичної сутності податків і платежів, їх структури, класифікації та призначення, відображення за бухгалтерськими рахунками, документального забезпечення, а також проблем, які виникають під час ведення обліку за даними витратами; аналіз існуючих систем контролю, методів оптимізації, дослідження і ознайомлення з процесом аудиту за податками і платежами. За допомогою засвоєних знань визначити значущість і роль обліку податкових платежів, а також їх відображення в процесі підведення результатів у вигляді фінансової і податкової звітності.

Завданням дослідження являється:

- дослідження сутності податків та їх значення;
- ознайомлення з нормативною базою регулювання податкової системи;
- вивчення податків як об'єкта обліку та аудиту;
- ознайомлення із системою обліку та звітності досліджуваного підприємства;
- вивчення методів оптимізації податків на підприємстві;
- аналіз сучасних інформаційних систем в обліку та аудиті, їх характеристика і проблематика;
- зарубіжний досвід стимулювання розвитку бізнесу за рахунок оптимізації податкових зобов'язань;
- визначення взаємозв'язку між соціальними проблемами і розвитком підприємства, роль податків і платежів в даній системі;

- аналіз понять та методики аудиту та контролю податкового навантаження;
- визначення тенденцій та перспектив аудиту податків в забезпеченні їх оптимізації.

В процесі написання наукової роботи використані **наступні методи та інструменти**: аналізу і співставлення, статистичний, табличний методи, узагальнення; вітчизняні та зарубіжні літературні та наукові ресурси, національні законодавчі та міжнародні документи, праці вітчизняних учених, статистичні дані.

Наукова новизна: В роботі описано сутність податкових стягнень, процес ведення обліку та здійснення аудиту за об'єктом, наведено пропозиції щодо внесення змін здійснення синтетичного й аналітичного обліку, методи оптимізації податкового навантаження в сучасних умовах та сформовані приклади для поліпшення процесу незалежної перевірки за об'єктом – розрахунками за податками і платежами. Обґрунтовано актуальні проблеми, за яких підприємства не хочуть провадити діяльність в межах установлених правових норм, допускають помилки під час здійснення нарахувань, документування, розрахунки за податковими платежами, а також питання які постають в процесі аудиту. Розроблено перелік пропозицій для суб'єктів господарювання, законодавчих органів та практикуючих бухгалтерів у сфері організації та ведення обліку і аудиту, провадження податкового інспектування. Наведені альтернативні варіанти зменшення податкового навантаження, не порушуючи законодавство та ефективного ведення обліку за об'єктом дослідження. За результатами дослідження зроблені висновки.

Практичне значення отриманих результатів: отримані результати та наведені пропозиції зможуть покращити вибір/зміну системи оподаткування підприємства, своєчасність нарахування та здійснення розрахункових операцій за податками і платежами, достовірне відображення їх в системі бухгалтерського обліку, проведення діагностики та аудиту.

Це підвищить не тільки рівень точності і правдивості інформації, а й

ефективність діяльності підприємства та оптимізації його витрат. Проведена робота може являтися базою для написання курсових, магістерської роботи, доповідей, статей і тез.

Апробація результатів дослідження. Результати наукової роботи були апробовані та знайшли відображення в:

— науковій конкурсній роботі Павлоцька К.О., Поліщук О.Т. «Механізми оптимізації податкового навантаження в умовах воєнного стану» // Всеукраїнський конкурс студентських наукових робіт зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» у 2022-2023 н.р.;

— тезах Павлоцька К.О., Поліщук Н.В. Ризики іпотечного кредитування в Україні: особливості воєнного періоду // Матеріали електронного фахового журналу «Галицький економічний вісник» №4 (83) 2023 року, с. 89-96 URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/?art=1193>;

— доповіді наукової статті Pavlotska K., Tarasenko L. Electronic administration of value added tax in Ukraine: issues of accounting organization and impact on business // International scientific students conference, issc 2023 „Challenges of accounting in the vision of young researchers” 09.03.2023 р. 94-101 URL: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/2677/ISSC%202023_09-10%20martie_p94-101.pdf?sequence=1&isAllowed=y;

— наукових тезах Павлоцька К.О., Поліщук О.Т. «Проблематика української системи обліку і оподаткування в інтеграції до світових моделей». *Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання: тези доп., учасників ХХІІІ Міжнарод. наук конф. студентів, аспірантів та молодих вчених, м. Вінниця, 21 грудня 2023р./ Том І. Ред. кол.: Донецьк. нац. ун-т ім. В. Стуса, Вінниця, 2023. С. 78-80.*

Наукова робота складається зі вступу, основної частини (3 розділи, 11 підрозділів), висновків, списку літературних джерел, додатків. Ілюстраційний матеріал представлений 18 рисунками, 41 таблицею, 75 літературними джерелами і 14 додатками.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКІВ ТА ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В СИСТЕМІ ПЛАНУВАННЯ ТА ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ

1.1. Сутність податків, їх функції та суспільне значення

Розглядаючи систему обліку розрахунків за податками і платежами слід визначитись із поняттями та основними засадами даного об'єкту дослідження. Податки та платежі мають досить великий період формування як великої системи, починаючи з досліджень Адама Сміта, що датуються 1770 роком, змінювали свою форму, функції, роль, в той час як економічна сфера України і досі переживає структурні зміни через постійні зрушення світової економіки, тому вона потребує підтримки, в ролі якої виступає система оподаткування. Структурні елементи даної системи – податки та платежі – являють собою стабільне джерело надходжень. Саме вони формують та забезпечують казну для держави.

Податки – це обов'язкові, безумовні платежі, що сплачуються до відповідного бюджету або на спеціальний рахунок платниками податків відповідно до Податкового кодексу [1]. Незважаючи на значну кількість дефініцій даного поняття серед вітчизняних та закордонних дослідників, основними ключовими характеристиками податків, які виділяли всі вчені та зустрічаються в практичній діяльності суб'єктів господарювання, є:

- обов'язковість сплати,
- примусовий характер,
- відсутня зустрічна оплата.

Сутність податків, в загальному розумінні, полягає в постійному та обов'язковому процесі перерозподілу доходу (ВВП) на національному рівні за територіальним та галузевим напрямом для ефективного функціонування фінансових фондів. Процес перерозподілу корегує недоліки ринкової системи саморегуляції, активує інвестиційну діяльність, підтримує сферу зайнятості та зацікавленості до праці. Зі зростанням інтересу до системи оподаткування

проводиться вдосконалення практики їх стягнення, формується механізм оподаткування.

Що ж стосується платежів, то в основному вони розглядаються в момент виникнення в розрізі господарської діяльності підприємств та фірм. Їм притаманна юридична форма (договори, угоди тощо), а також вони носять економічний характер при формуванні фінансових відносин з іншими суб'єктами господарювання. Їх економічна сутність в процесі ведення підприємницької діяльності має значний вплив під час визначення рівня платоспроможності та рентабельності підприємства.

Платіж – це виконання бюджетних, боргових, гарантійних чи податкових зобов'язань, що виникли в поточному або попередніх бюджетних періодах [2]. Платежі розглядаються як окремий вид витрат і постають об'єктом планування та аналізу в системі внутрішнього управління, їх існування має значний вплив під час визначення рівня платоспроможності та рентабельності підприємства, однак за рахунок суворої регламентації не піддаються повному контролю та регулюванню на підприємствах. Основні загальноприйняті види податків та платежів, їх характеристику узагальнено в таблиці А.1 (ДОДАТОК А) на основі досліджень Іванова Ю.Б., Тищенко В.Ф. та інших [3].

Разом з тим, варто відзначити, що для цілей оподаткування важливими видами в класифікації податків є ті, які обрані згідно системи оподаткування суб'єкта господарювання. Оскільки регулювання здійснюється на державному рівні і зазнає постійних змін, виникає потреба у перегляді, змінах та коректуванні системи обліку податкових витрат на підприємствах. В основному це пов'язано із такими проблемами, як:

- документальне забезпечення розрахунку, нарахування, сплати та звітування за податками та платежами;
- наявність значної кількості підсистем документообігу за кожним видом податку, відсутність систематизації процесу;
- недосконалість облікової політики в частині оподаткування та законодавчої регламентації в оптимізації оподаткування;

— неповноцінне використання показників бухгалтерського обліку при формуванні податкової звітності, їх невідповідність.

Державне регулювання є основним механізмом, який формує соціально-економічний стан країни. Ефективними методами його функціонування є ведення податково-бюджетної та грошово-кредитної політик. І як було визначено вище, саме податки та платежі забезпечують ефективне державне функціонування. Таким чином, їм притаманні певні характеристики, які проявляються через функції, що відображають суспільне призначення та відіграють роль основних важелів економічних зрушень. Серед функцій податків можна виокремити основні та додаткові (рис.1.1).



Рисунок 1.1 - Розподіл функцій податків за визначеннями науковців

Джерело: складено автором на основі [4].

Серед економістів на сучасному етапі повніше значення податків характеризують *фіскальна* та *регулююча* функції. Контролююча функція йде послідовно та здійснюється на автоматичному рівні.

Що стосується додаткових функцій, вони формують додаткову підсистему. Основними її задачами є: *узагальнення, визначення проблем та подальше їх вирішення*. Всі функції, незалежно від їх важливості, взаємопов'язані, утворюють великий механізм та доповнюють одна одну (табл.1.1).

Таблиця 1.1 - Характеристика функцій податків

Назва функції	Характеристика
Фіскальна	Примусовий збір частки з доходів фізичних та юридичних осіб для забезпечення бюджету задля ефективного виконання своїх функцій держави.
Регулююча	Направлена на корегування діяльності державної політики через певні податкові та фінансові інструменти. За змістом має такі ознаки, як: <ul style="list-style-type: none"> - Стимування; - Сповільнення; - Обмеження; - Послаблення; - Посилення певних процесів.
Контролююча	Направлена на відстеження щодо своєчасного виконання завдань сторони підпорядкованих органів та вчасного виконання обов'язків сторони платників податків. За даною функцією провадиться оцінка раціональності, збалансованості податкової системи, здійснюється перевірка відповідності податків до соціальних умов.
Розподільна	Частково відображає фіскальну функцію. Її метою являється наповнення державних резервів для подальшого розподілу відповідно потреб та проблемних питань.
Стимулююча (дестимулююча)	За даною функцією визначаються основні вектори направлення щодо розвитку господарської діяльності: введення податкових пільг, штучне зниження бази оподаткування тощо.
Накопичувальна	Поєднання всіх ознак попередніх функцій, зібрати всі податкові надходження для подальшого перерозподілу.

Джерело: складено автором на основі [4].

Серед видів стягнень, окрім податкових, існує ще один, який теж забезпечує існування держави – це неподаткові обов'язкові платежі (рис. 1.2). Вони характеризуються більш м'якими умовами та формами сплати, процесу розподілу, однак являються обов'язковими для всіх. Для них так, як і для інших існує класифікація за їх певними критеріями, функціями, значенням та роллю.

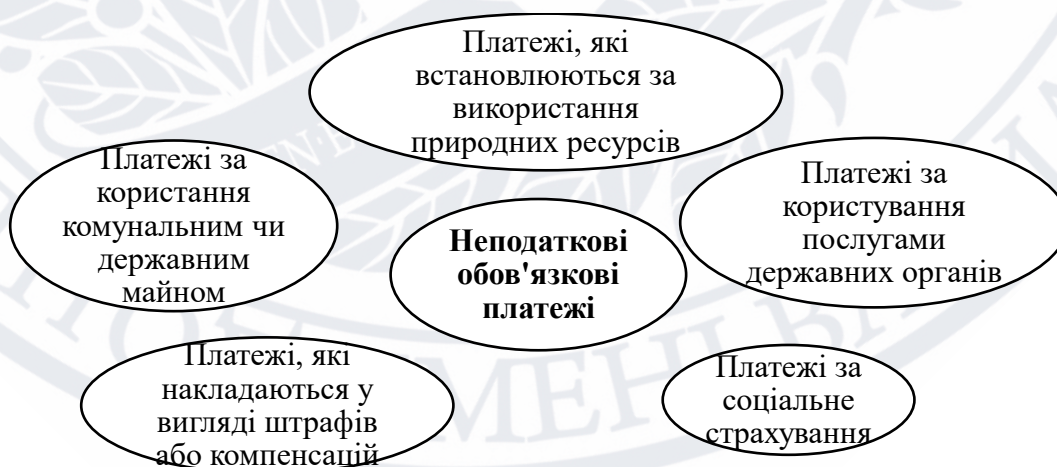


Рисунок 1.2 - Класифікація неподаткових обов'язкових платежів

Джерело: складено автором на основі [6].

З даного групування платежі між собою взаємопов'язані особливостями, які поєднують їх між собою, та відрізняють від податкових:

- їм притаманний як цільовий, так і нецільовий характер;
- критерій поверненої сплати – компенсаційна основа;
- носять публічно-правовий характер, за винятком платежів за користування комунальним/державним майном.

Однак, з цим, є й ознаки, які поєднують їх з податками – обов'язковість сплати, необов'язкові платежі теж можуть мати нецільовий характер, можуть стягуватися примусово.

На сучасному етапі платежі на державному рівні розглядаються у вигляді частини зобов'язань зі сторони платників, які сплачуються до відповідних установ за періодами їх виникнення та терміном сплати. Серед підприємців платіж вважається як певний вид витрат, який стає об'єктом планування, аналізу, а також управління. В такому випадку їм необхідно враховувати податкові складові для розробки управлінських рішень, а також їх реалізації. Саме управління процесом сплати податків в межах підприємства є єдиним методом впливу на державну діяльність платниками платежів.

Основним недоліком для фізичних та юридичних осіб при сплаті податкових платежів є те, що система визначення величини даних видів витрат регламентовані державою, що досить сильно встановлює обмеження на управління ними. Якщо річ стосується законодавчих органів, то основну ідею з цього приводу висловив І. Майбуров, який стверджував, що законодавці, які затверджують та встановлюють податки, скоріше за все вважають відсутність моменту замислення платників, що являються суб'єктами господарювання, про внесення податків до складу ціни за товар чи послугу.

В процесі дослідження економічної сутності податків і платежів було визначено, що система оподаткування будь-якої країни відіграє одну з найважливіших функцій в регулюванні рівня економіки. Податки і платежі являються структурними елементами даної системи і сприймаються з двох ракурсів:

- зі сторони держави – як джерело надходження фінансових потоків для подальшого розподілу і перерозподілу з метою покращення добробуту країни, швидкого та ефективного вирішення суспільних потреб;

- зі сторони платників – витрати, які сплачуються в примусовій формі, підлягають лише частковому управлінському регулюванню в межах, які встановлює Законодавство. Із цим, податки та платежі є важелями при формуванні потенціалу суб'єктів господарської діяльності через ведення державного регулювання.

1.2. Нормативне регулювання системи податків підприємств

Кожна країна, яка формує та регулює систему оподаткування, ставить перед собою основну задачу – забезпечити економічний баланс за рахунок належного рівня навантаження податками. У зв'язку з цим, регулююча податкова політика формується на основі нормативної бази і певних законодавчих актів. Кожне підприємство чи особа, що провадить господарську діяльність і визначаються платниками податків, повинні в обов'язковому порядку сплачувати необхідні платежі згідно законодавству, а отже і вести *облік розрахунків за податками і платежами*.

Фундаментом, податкової системи і політики, а також джерелом інформації, якою платники податків повинні володіти та розуміти для правильного нарахування, обліку, розрахунку та сплати необхідної суми, зосереджена і регулюється за такими нормативними документами, як:

- Конституція України (КУ);
- Податковий кодекс України (ПКУ);
- Митний кодекс України (МКУ);
- Господарський кодекс України;
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»;
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- Інші нормативні акти, інструкції та рекомендації фінансових та

податкових міністерств.

Перелічені документи містять в собі інформацію за різними рівнями регулювання й видами обліку з нарахування та розрахунків за податками і платежами – міжнародним, загальнодержавним та мікро- рівнями, утворюючи масштабну інтегральну систему. За рахунок того, що податки та платежі класифікуються за різними ознаками, які були розглянуті в попередньому розділі, і незважаючи на те, що всі вони установлені відповідно законодавству, їх нарахування та облік по-різному відображається. Таким чином, слід розглянути сутність регулювання нарахування та розрахунків за видами платежів за основними рівнями регламентуючих документів (табл 1.2).

Таблиця 1.2 - Нормативна база розрахунків за податками і платежами та її сутність зі сторони загальнодержавного законодавства

№	Назва д-ту	Значення	Характеристика
Вищі нормативні документи			
1	Конституція України	Фундамент законодавства країни, формування і розвитку основних інститутів керуючої влади	Визначає сплату податку обов'язком кожного громадянина, описує основні принципи податкового права (ст. 67): - Загальність; - Справедливість; - Здатність до коригування, також форму обов'язковості та ролі податкової системи у побудові стабільної країни [5].
2.	Податковий кодекс України (ПКУ)	Основа відносин сфери формування і справлення податкових платежів	Регулює податкову систему, розкриває сутність кожного податку, його формування, процесу нарахування та сплати, обумовлює основні елементи процесу оподаткування, визначає права/обов'язки/задачі платників та контролюючих органів [6].
3.	Митний кодекс України	Базис регулювання відносин, які формуються в межах митної справи України	Сукупність інструментів, які забезпечують контроль за відносинами, що формуються на основі переміщення товарів через державні митні кордони (ставки, методи розрахунку, правила та умови перетину кордону товарами), основні аспекти ведення діяльності відповідних митних служб України [7].
4.	Господарський кодекс України	Основа регулювання господарських відносин	Сукупність інструментів, які регулюють договірні відносини, договори яких являються передумовою для виявлення податкових платежів та обумовлення їх сплати [8].
5.	Цивільний кодекс	Регулювання майнових і немайнових відносин	Роз'яснення щодо вирішення питань зі сплати заборгованості по податках і платежах при взаємодії з кредиторами, співвласниками/ покупцями чи продавцями майна [9].

Джерело: складено автором на основі [5, 6, 7, 8, 9].

За переліченими документами визначаються основні елементи податкової справи, формується основа обліку податків та платежів, їх розрахунків, узагальнення у відповідних документах. За інформацією, яка міститься в нормативних актах, слід відзначити, що обов'язкові стягнення розглядаються зі сторони податкового обліку в загальному вигляді з високою деталізацією сутності кожного платежу. Визначаються основні аспекти податкових відносин.

Базою (об'єктом) оподаткування стає певний предмет, який за своїми ознаками та характеристиками підлягає обкладенню податками. Основними регулюючими інститутами сплати податків на 2023 рік в Україні являється Державна фіскальна служба, яка в свою чергу поділяється на *податкову службу (ДПС)* та *митну службу (ДМС)*.

Бухгалтерський облік ведеться за кожним суб'єктом господарювання, який наприкінці операційного циклу складає звітність, що містить в собі і податковий звіт. Таким чином, бухгалтерський облік містить свою нормативну базу регулювання процесу нарахування та розрахунків за податками і платежами (табл 1.3).

Таблиця 1.3 - Нормативна база обліку розрахунків за податками і платежами

№	Назва документа	Значення	Характеристика
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Визначають основні засади організації, ведення і регулювання обліку та процесу звітування в Україні.	За документом зазначається роль бухгалтерського обліку в процесі оподаткування і складання податкової звітності, а також вимоги до персоналу (робітників бухгалтерії) згідно їх досвіду у веденні процесу оподаткування, веденні відповідних розрахунків та складанні документів. [10]
Положення (стандарты) бухгалтерського обліку			
2.	НПСБО 16 «Витрати»	Містить основні засади витратної частини на підприємстві та її відбиття у фінансовій звітності	За Положенням визначається склад платежів та податків, які являються обов'язковими для сплати та виникають в процесі підприємницької діяльності (відрахування, нарахування на заробітну плату тощо). [11]
3	НПСБО 17 «Податок на прибуток»	Містить методологію формування інформації про витрати, пов'язані з податками, та їх розкриття	Описується основна методологія формування та визнання податку на прибуток і податкових зобов'язань. Наводиться їх різновидність з поясненням, умови оподаткування, оцінка активів та зобов'язань і відображення у

			звітності/примітках [12].
4.	НПСБО 7 «Основні засоби»	Визначає методологію формування інформації про основні засоби	Зазначаються підстави внесення певних зборів та податків до первісної вартості об'єкта – основного засобу, які визначаються на конкретних етапах придбання та введення ОЗ в експлуатацію [13].
5.	НПСБО 9 «Запаси»	визначає методологічні засади формування інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.	Описується методологія щодо визначення первісної вартості запасів за витратами, в тому числі й обов'язковими податками та платежами, які входять до її структури, наприклад: Ввізне мито, прями та непрями податки тощо [14].
6.	НПСБО 15 «Дохід»	Визначає методологію узагальнення інформації про доходи і їх відображення у фінансовій звітності	Розкривається інформації про дохід від господарської діяльності підприємства та обкладання прибутку відповідними податками, а також моменти звільнення від податків або їх повернення [15].
7.	Методичні рекомендації №171, 432	Несуть рекомендації щодо обліку відповідних господарських операцій за об'єктами	Наводяться приклади бухгалтерських операцій господарської діяльності за певними об'єктами та предметами, включаючи відбиття таких операцій за сплатою податків [16].

Джерело: складено автором на основі [10, 11, 12, 13, 14, 15, 16].

Всі національні положення (стандарти) розширюють свою інформативність у випадках ведення обліку підприємствами за міжнародними стандартами. МСФЗ і МСБО для підприємств, що являються суспільно значущими або ж транснаціональними, стають на один рівень з НПСБО, однак в жодному випадку не повинні превалювати над національним законодавством (табл.1.4).

Таблиця 1.4 - Нормативна база обліку розрахунків за податками і платежами на міжнародному рівні (основні документи)

№	Назва документа	Значення	Характеристика
1	МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»	визначення вимог до фінансової звітності суб'єкта господарювання, що виконує операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій.	відображення впливу операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на його прибутки або збитки та на фінансовий стан, у тому числі відображення витрат, пов'язаних з операціями, за якими опціони на акції надаються працівникам [17].
2	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	Встановлено принципи фінансової звітності про фінансові активи та фінансові зобов'язання.	Основні принципи ведення фінансової звітності, які надаватимуть доречну та корисну інформацію користувачам фінансової звітності для їхньої оцінки обсягів, часу та невизначеності майбутніх

			грошових потоків суб'єкта господарювання [18]. За певними показниками, що повинні відображатись у Фінансовій звітності, надає рекомендації посилатися на Податкове законодавство.
3	МСФЗ 11 «Спільна діяльність»	Опис основних принципів складання та подання фінансової звітності суб'єктів господарювання, які мають частки участі в діяльності, що спільно контролюється (тобто, у спільній діяльності).	Прописана основа відображення результатів спільної діяльності у фінансовій звітності, розкриваються принципи її складання та подання [19]. Містить пряме посилання на розкриття облікового підходу до податку на прибуток за МСБО 12.
4	МСБО 12 «Податки на прибуток»	Визначається обліковий підхід до податків на прибуток.	Роз'яснення питань обліку податків на прибуток, визначення того, як обліковувати поточні та майбутні податкові наслідки: а) майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання; та б) операцій та інших подій поточного періоду, які визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання [20].

Джерело: складено автором на основі [17, 18, 19, 20].

На основі проаналізованих документів стає зрозуміло, що нормативна база поділяється за двома формами:

- Рівнем нормативного регулювання нормативна база поділяється на:
 - *Загальну* – система, яка направлена на ведення обліку розрахунків за всіма видами суб'єктів, і
 - *Місцеву* – система, яка регулює облік за податками і платежами на підприємствах та установах за певними предметами (запаси, основні засоби, готова продукція, тощо);
- За видами обліку:
 - *Фінансовим обліком* – система, яка здійснює накопичення, обробку та підведення результатів за отриманою інформацією у формі фінансової звітності для прийняття рішень,
 - *Податковим обліком* – система обліку, яка провадить регулювання облікових процедур та правильності нарахування податків для подальшої їх

сплати до відповідних податкових органів.

За рахунок того, що Податковий кодекс України узагальнив всю інформацію, яка необхідна для сплати податків та уніфікував всі дані по максимальному рівню, можна сказати, що податковий облік, як окрема підсистема бухгалтерського обліку втратив свою важливість. За визначеними видами нормативних документів зі сторони бухгалтерського обліку та податкового законодавства були визначені основні розбіжності, які наведені у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 - Порівняння бухгалтерського і податкового законодавства з обліку розрахунків за податками і платежами

Ознака	Податкове законодавство	Бухгалтерське законодавство
Користувачі	Податкові органи, аудиторські компанії, партнери	Внутрішні та зовнішні
Регулятори	Податковий кодекс України	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Вимоги до інформації	Обов'язкова точність	Допустимі незначні відхилення
Об'єкт обліку	Об'єкт оподаткування (база)	підприємство
Мета обліку	Надання інформації з обліку податків з подальшим поданням податковим органам	Складання звітності для подальшого використання користувачами
Принципи обліку	Процедура стягнення податків, яка регламентується зі сторони законодавства	Загальні принципи, які використовуються в бухгалтерському обліку
Вимірники	Грошові	Натуральні, трудові, грошові

Джерело: складено автором на основі [21].

Що стосується спільних рис, то вони присутні за такими ознаками як:

- Терміни подання – місяць, квартал, рік;
- Відповідальність за помилки – адміністративна;
- Терміни подання – відповідно до законодавства.

Основою на отриманих результатах, нормативне регулювання обліку з нарахування та розрахунків за податками і платежами здійснюється зі сторони бухгалтерського та податкового законодавств одночасно. Незважаючи на певні відмінності, слід відзначити, що об'єкт бухгалтерського обліку являється одним із елементів бази обліку податкового законодавства, що говорить про більш розширену структуру системи оподаткування. Оскільки більшість підприємств

ведуть в основному саме бухгалтерський облік, саме він постає основою для ведення розрахунків обов'язкових платежів, таким чином відокремлення і ведення податкового обліку являється недоцільним. Саме даний момент являється причиною, чому податковий облік не регламентується як обов'язковий для ведення. Слід визнати, що облік нарахування та розрахунків за податками і платежами здійснюється за двома системами, що були зазначені вище.

1.3. Податки як об'єкт обліку та аудиту

Бухгалтерський облік та аудит, як і будь-яка наука, має свій об'єкт. Об'єктом бухгалтерського обліку являються:

- Активи;
- Джерела їх утворення;
- Господарські процеси, що забезпечують рух майна і джерел з метою отримання та збільшення прибутку.

Податки та платежі входять до складу джерел утворення активів, тобто являються однією зі складових об'єкта обліку і розглядаються як короткострокові зобов'язання, оскільки їх сплата, тобто погашення заборгованості, очікується протягом одного року (12 місяців).

Із розвитком ринкової економіки, зростанням конкуренції та структурних змін кон'юнктури ринку питання щодо зменшення податкового тягаря при збільшенні прибутку стало досить актуальним серед суб'єктів, зайнятих підприємницькою діяльністю, що прагнуть працювати в правовому полі з оптимальною податковою системою. Кожне підприємство прагне провадити діяльність згідно зі встановленими правовими нормами, однак тягар у вигляді високих податків змушує підприємців порушувати норми та працювати в «тіні». Згідно статистичним даним, рівень тіньової економіки України з кожним роком зростає (Рис. 1.3).

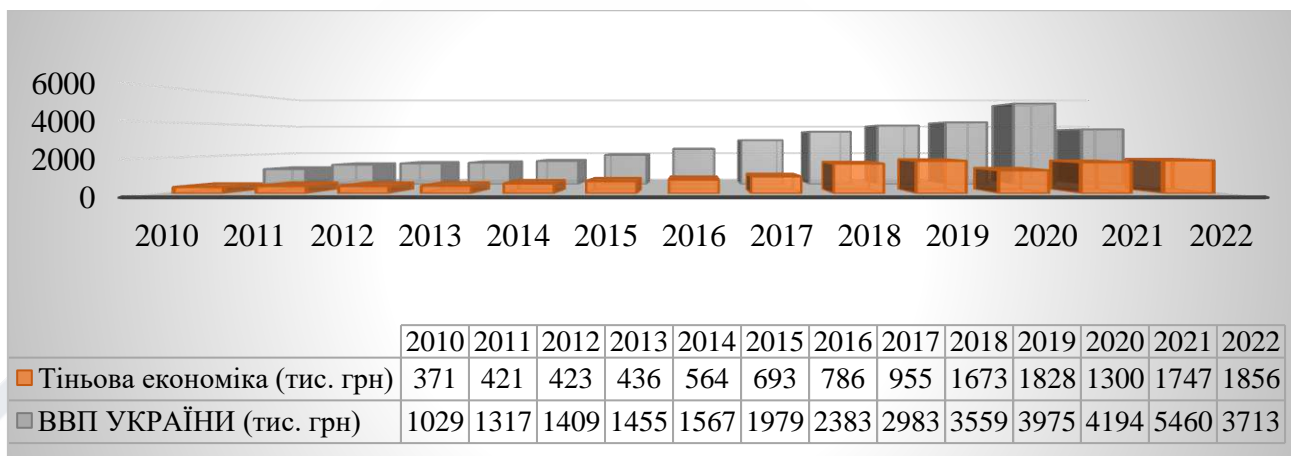


Рисунок 1.3 Рівень тіньової економіки по відношенню до ВВП України

Джерело: складено автором на основі [22, 23].

Стрімке зростання тіньової економіки говорить про те, що перед державою постає завдання виводу підприємницької діяльності з тіні, але не каральними методами і штрафними санкціями, а шляхом низки відповідних реформ та оптимальних заохочувальних заходів (табл. 1.6).

Таблиця 1.6 - Показник тіньової економіки України, %

Рік	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
% тіньової економіки	36	32	30	30	36	35	33	32	47	46	31	32	50

Джерело: складено автором на основі [23].

Вагомим впливом на рівень тіньової економіки являються складні умови та криза економіки, реформування податкової системи, встановлення високих податкових ставок та жорстких обмежень щодо провадження діяльності, запровадження «жорстких» штрафів. Незважаючи на жорсткі вимоги системи оподаткування, для підприємців запроваджено ряд методів, які допомагають оптимізувати податкове навантаження і при цьому не зменшувати штучно фінансовий результат господарської діяльності.

На основі цього одним із завдань обліку постає оптимізація податкового навантаження відповідно можливостей згідно чинного законодавства й збільшення прибутку.

За визначенням податки розглядаються з трьох векторів:

— **За бухгалтерським обліком** – предмет та процеси, що відбуваються за їх участю;

— **Зі сторони аудиту:**

- а) податкового законодавства (податковий аудит) – предмет, підстави і норми нарахування, їх сплата;
- б) податкової діагностики (незалежна перевірка) – предмет для перевірки та оптимізації (рис. 1.4).

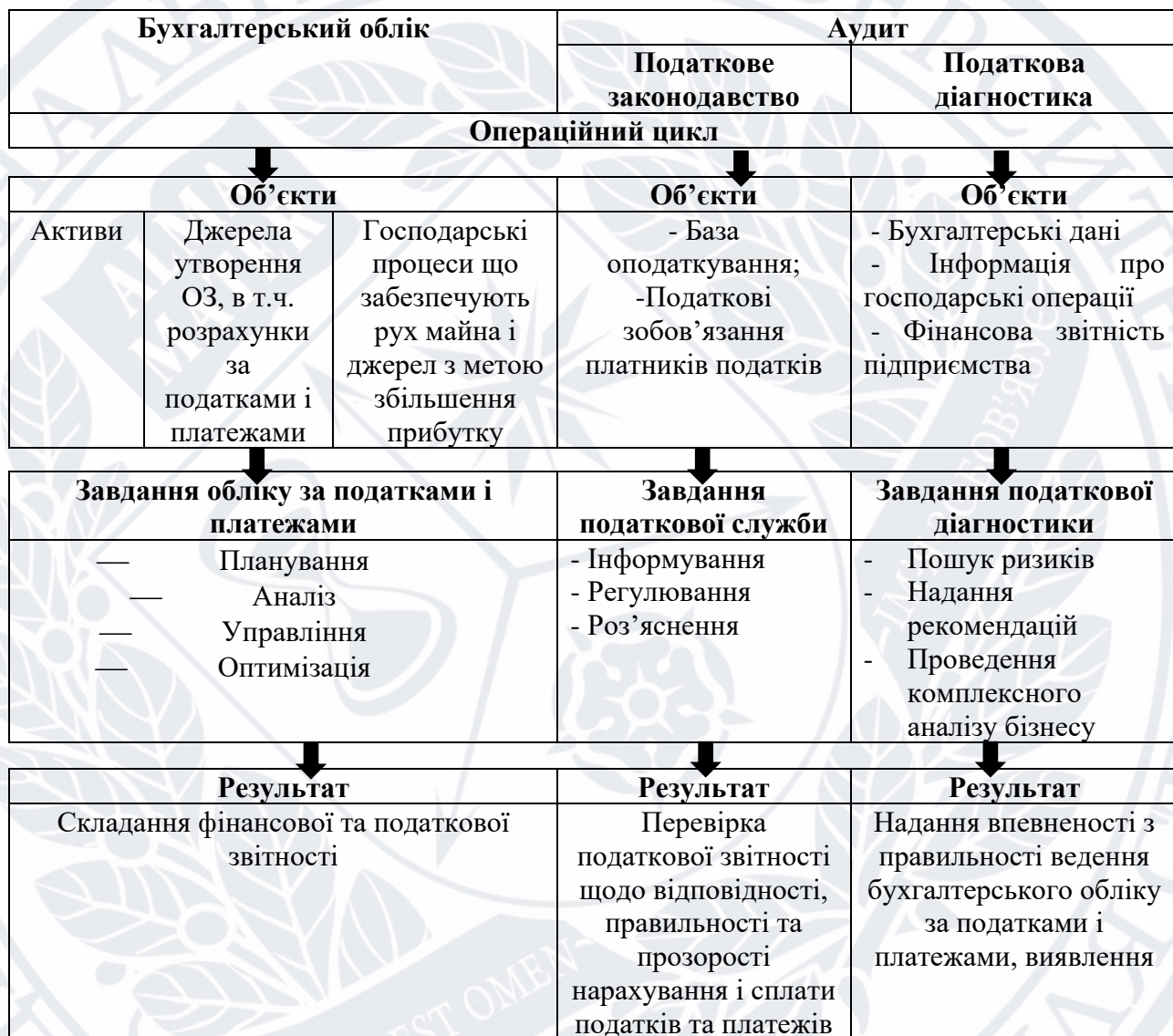


Рисунок 1.4 - Порівняння об'єктів бухгалтерського обліку та різновидів аудиту

Джерело: складено автором на основі [24].

Аудит, що проводиться контролюючими органами – податковий аудит – направлений на пошук помилок щодо невідповідності нарахувань та сплати податків при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві та, за їх наявності, накладання штрафних санкцій. Таким чином, перевіряється якість та правильність виконання зобов'язань зі сторони платника податків - документального оформлення бухгалтерських операцій із подальшим їх

відображенням у податковій звітності та сплаті податкових зобов'язань, тобто певних податкових та митних правовідносин [24]. Однак, підтримуючи думку Голови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Михайла Смоковича щодо низької якості та мінливості податкового законодавства, зрозумілість, контрольованість та прозорість як одні із зобов'язань державних органів не виконуються в повній мірі. На основі цього, між платниками податків та відповідної інстанції (податкової служби) виникають непорозуміння у вигляді податкових спорів та судових процесів.

Перевірка, яка надається консалтинговими фірмами – податкова діагностика – розглядає інформаційну базу про податки, що сплачуються підприємством, перевіряють її на відповідність чинному законодавству, аналізує й надає консультацію щодо наявності податкових ризиків та зменшення їх впливу на основну діяльність підприємства, розробляють рекомендації з оптимізації податкового навантаження і взаємодії з податковими органами. На основі цього можна зробити висновок, що консалтингові фірми, що надають даний вид послуг, являються посередниками між платниками податків та їх контролерами, а також інструментом усунення непорозумінь між даними суб'єктами (рис. 1.5).

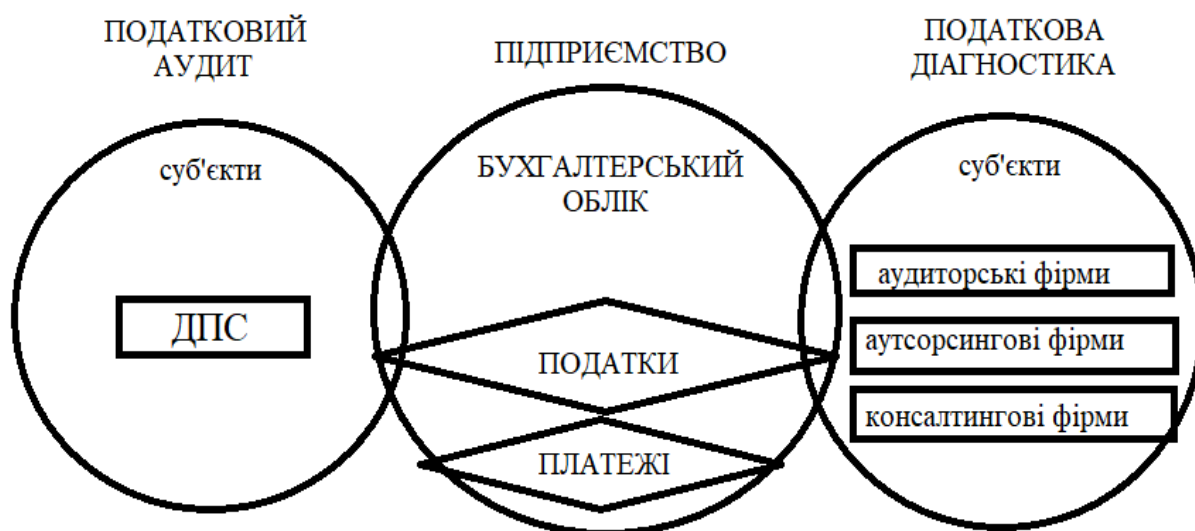


Рисунок 1.5 - Схема огляду податків як об'єкта обліку та аудиту

*розробка автора**

На основі вище зазначеного, податки являються об'єктом для внутрішньої системи - бухгалтерського обліку, та розглядаються суб'єктами двох зовнішніх систем (рис. 1.6).



Рисунок 1.6 - Порівняння пріоритетності податкових стягнень за системами обліку та аудиту

*розробка автора**

Аналізуючи внутрішню систему – бухгалтерський облік – податки займають позицію «окремої ланки» процесу здійснення господарських операцій, оскільки більшість таких платежів вимагають додаткового опрацювання й відокремлюються від звичайного ведення обліку за операціями – формують базу для складання податкової звітності. З позиції податкового аудиту й діагностики – операції за податковими стягненнями аналізуються першочергово з «посиланням» на здійснення господарської операції, тобто спочатку здійснюється огляд всієї господарської діяльності, після чого податок/платіж стає першим в пріоритеті, а господарська операція розглядається як роз'яснення виникнення даного платежу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

За підсумками першого розділу можна зробити наступні висновки:

1. Дослідження сутності та функцій податків надали можливість сформулювати твердження, що роль податків має «Дві сторони медалі»: з однієї сторони – податкові стягнення формують бюджет і забезпечують добробут населення держави і функціонування державної та бюджетної систем, з іншої –

накладається важким тягарем на дохід підприємців збільшуючи витратну частину діяльності. Згідно з цим, ці суб'єкти доповнюють життєдіяльність один одного: держава надає послугу з обслуговування і регулювання, а суб'єкти господарювання виступають в якості споживача, який купує послугу.

2. Правильне, своєчасне нарахування, облік, сплату, а також справедливе визначення і встановлення ставок забезпечують відповідні документи, що запроваджуються на: загальнодержавному рівні(такі як: Конституція України, Податковий/Митний/Господарський/Цивільний кодекси); на рівні законодавчої бази бухгалтерського обліку (НП(С)БО, П(С)БО, рекомендації, акти, коментарі тощо); міжнародному рівнях (МСБО, МСФЗ).

Відповідно до наявних рівнів для податкового і бухгалтерського обліку розрахунків за податками і платежами існують розбіжності щодо користувачів, регуляторів, вимог до інформації, об'єктів обліку, мети, принципів та вимірників.

3. Якщо детально розглянути податкові стягнення як об'єкт обліку та аудиту, то вони являються часткою джерел утворення активів і часткою формування зобов'язань (входять до складу заробітної плати – ПДФО, сплачуються окремо – військовий збір, екологічний податок тощо; сплачуються з частини валового доходу, збільшуючи витратну частину). Якщо з позиції обліку податки розглядаються як внутрішній об'єкт. Що виникає в межах господарської діяльності, то що стосується податкового законодавства, то в цьому напрямленні є певний розподіл: податковий аудит – як один з процесів контролю та перевірки державою підприємств на предмет правильності нарахування та повноти сплати податків; податкова діагностика – як одна з процедур, що проводиться аутсорсинговими та аудиторськими фірмами, яка надає рекомендації для оптимізації системи обліку та зменшення податкового навантаження в рамках чинного законодавства.

Таким чином, пріоритетність податків і платежів як об'єкту теж відрізняється. В системі бухгалтерського обліку операції з розрахунків за обов'язковими платежами здійснюється після проведення господарських

операцій, в той час як за аудитом – такі операції постають в пріоритеті, а сутність господарської операції грає допоміжну функцію – надає інформацію про те, як і звідки з'явилося нарахування платежу.



РОЗДІЛ 2.

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Система обліку та звітності за податками в організації податкового обліку

Сучасна податкова система характеризується наявністю податків для кожного виду господарської діяльності. Дана специфіка ускладнює ведення обліку та формування звітності, здійснює навантаження на роботу системи обробки даних бухгалтерського сегменту на підприємстві в розрізі відображення господарських операцій за податками і платежами, оскільки за кожним податком і збором присутня своя система обліку та звітності.

Визначення ролі і сутності податкового обліку як відокремленої системи або ж як одного з різновиду бухгалтерського обліку досі відображаються в дискусіях науковців. Однак діючий Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Податковий Кодекс чітко провели розмежування бухгалтерського та податкового обліку як окремих видів, але взаємопов'язаних систем (ДОДАТОК Б, табл. Б.1). Основною проблематикою досі лишається відсутність в підпорядкованих нормативних документах вище зазначеним визначення та формулювання базисних ознак та характеристик, притаманних податковому обліку – обліку в оподаткуванні.

Типова ж ситуація характерна і для досліджуваного підприємства ТОВ «Органік - Д». Проведене дослідження вказує на те, що організація фінансового та податкового обліку не розмежована, хоча вони мають відмінності, що представлені в таблиці Б.1 ДОДАТОК Б. Окрім того, щодо організації податкового обліку, в обліковій політиці не описаний алгоритм та методика.

В обліку організація розрахунків за податками і платежами, структуризація і розподіл нарахувань на ТОВ «Органік - Д» здійснюється на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» в узагальненому вигляді, враховуючи інформацію про встановлення та використання субсидій та інших

видів асигнувань. Розглядаючи діючий План рахунків, що використовується суб'єктами господарювання, використовують в основному для всіх податків субрахунки 641 «Розрахунки за податками» та 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» [25]. Але, навіть, якщо обрати окремо податок на додану вартість (далі -ПДВ), то ще однією проблемною ланкою для ТОВ «Органік - Д» є те, що ПДВ в розрізі окремих операцій займає 3 різних субрахунки:

- 641/ПДВ;
- 643 «Податкові зобов'язання» (тимчасовий рахунок);
- 644 «Податковий кредит» (тимчасовий рахунок).

В той же момент ведення обліку витрат за податком на прибуток здійснюється окремо на 98 рахунку «Податок на прибуток».

Говорячи про загальнообов'язкові платежі, слід відзначити про виокремлення рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» в частині розрахунків за загальнообов'язковими платежами за страхуванням. Підсумовуючи, нами розроблено типовий робочий план рахунків для ТОВ «Органік - Д» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 - Типовий робочий план рахунків за податками і платежами

Клас 6. Поточні зобов'язання					
Синтетичні рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
64	Розрахунки за податками і платежами	641	Розрахунки за податками	6411	Податок на додатну вартість
				6412	Податок на прибуток
				6413	Податок на землю
				6414	Податок на доходи фізичних осіб
				6415	Податок на нерухоме майно, відмінне від зем.ділянки
				6416	Плата за землю
				6417	Транспортний податок
				6418	Екологічний податок
				6419	Рентна плата
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	6421	Військовий збір
				6422	Збір за паркування
				6423	Туристичний збір
		643	Податкові зобов'язання		-
		644	Податковий кредит		-
65	Розрахунки за страхування	З відповідними аналітичними рахунками			
Клас 9. Витрати діяльності					
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності	
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	-	

Джерело: складено автором на основі [25].

Розмежування окремих податків в системі бухгалтерських рахунків з метою їх своєчасного нарахування та сплати, потребує ведення аналітичних рахунків за видами податків суб'єкта господарювання.

Ряд науковців дискутують чи варто такі загальнообов'язкові платежі виокремлювати на окремому рахунку. Так, підтримуючи думку Бурової Т.А., доцільно було б замість даного рахунку ввести додатковий субрахунок другого порядку до рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», що значно спростило би ведення обліку за загальнодержавними обов'язковими розрахунками зі страхування, провадилась відповідність призначення та структури загальнообов'язкових платежів.

В рамках дослідження розроблено типовий робочий план рахунків, що може бути використаний у діяльності ТОВ «Органік - Д», що є платником різного роду податків та платежів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 - Рекомендовані зміни до Плану рахунків з обліку податків та платежів для ТОВ «Органік - Д»

Клас 6. Поточні зобов'язання					
Синтетичні рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
64	Розрахунки за податками і платежами	641	Податок на доходи фізичних осіб	-	-
		642	Податок на прибуток	6421	Податок на прибуток від звичайної діяльності
				6422	Податок на прибуток від надзвичайних подій
		643	Податки, пов'язані з рухомим і нерухомим майном	6431	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
				6432	Транспортний податок
		644	Податок на додану вартість	6441	Податкові зобов'язання
				6442	Податковий кредит
		645	Податки, пов'язані з використанням природних ресурсів	6451	Податок на землю
				6452	Екологічний податок
		6453	Рентна плата		
		646	Розрахунки за страхування	З відповідними аналітичними рахунками	
		647	Єдиний податок	-	-
		648	Розрахунки за обов'язковими платежами	6481	Збір за паркування
				6482	Туристичний збір
			

Розроблено автором*

Незважаючи на те, що кожне підприємство має певні особливості за своєю діяльністю, такий варіант плану рахунків дає можливість систематизувати робочий план рахунків шляхом внесення відповідних змін.

Всі інші види податків та платежів, які будуть залежати від специфіки підприємства, доцільно об'єднати на субрахунку 648.

Таким чином, на законодавчому рівні буде регламентовано загальну базу відображення обов'язкових платежів для підприємств, що обирають, навіть, різні системи оподаткування.

В залежності від типу підприємства, його виду діяльності й типу системи обліку, яке було обрано, формується система звітування за податковим обліком. Як зазначалося вище, розрахунки за податками і платежами, відповідними господарським операціям, та податкова звітність за функціональністю прирівнюються до первинних документів бухгалтерського обліку наступного періоду. На основі цього перед формуванням і поданням податкової звітності здійснюється співставлення інформації, отриманої та обробленої згідно бухгалтерському та податковому обліку. Порівняння показників необхідне через відсутність уніфікації між зазначеними видами обліку.

При формуванні податкової звітності беруться до уваги основні елементи, які представлені на рисунку 2.1.

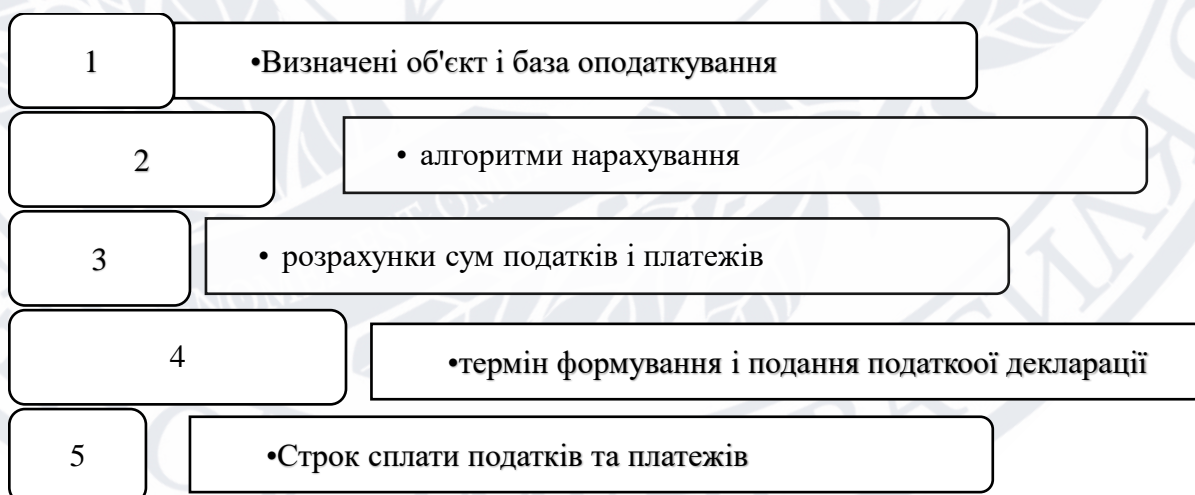


Рисунок 2.1 - Основні елементи податкової звітності

Джерело: складено автором на основі [26].

Зазначені елементи суворо регламентуються нормативно-правовою структурою, приведеною вище.

Процес формування звітності на ТОВ «Органік - Д» можна поділити на декілька етапів, починаючи з самого процесу заснування підприємства (рис. 2.2).

1 етап	Реєстрація підприємства	Закладається основа для визначення видів податків, яке підприємство буде сплачувати	
↓			
2 етап	Підготовчий етап	Формування та затвердження облікової політики. Побудова системи організації податкового планування Визначається регламентація облікового забезпечення Розробка системи документообігу Затвердження форм документів, за необхідності розробляються власні бланки документів	
↓			
3 етап	Первинний податковий облік	Реєстрація перших господарських операцій – формуються первинні документи	
↓			
4 етап	Поточний податковий облік	На основі первинних документів інформація структурується і знаходить своє відображення в податкових реєстрах; Визначаються податкові зобов'язання	
↓			
5 етап	Підсумковий податковий облік	Співставлення інформації за синтетичним та аналітичним видами обліку; Формування податкової звітності – заповнення податкових декларацій	
↓			
6 етап	звітування	У визначений період податкова звітність подається до контролюючих органів	
↓			
7 етап	Перевірка	Контролюючими органами здійснюється перевірка поданої інформації на достовірність, правильність нарахування.	
↓			
8 етап	Розрахунки - Сплата відповідних податків	Переподача декларацій	У разі відмови про прийняття декларацій платник формує уточнюючу податкову декларацію з виправленими помилками, що зазначалися податковими органами
↓			
		9 етап	Розрахунки - Сплата відповідних податків

Рисунок 2.2 - Схема процесу формування системи звітування за податковим обліком

** розроблено автором*

В процесі формування системи звітування за податковим обліком найважливішу роль відіграє 2 етап. Це пов'язано із формуванням і

затвердженням такого документа як *облікова політика*. Даний інструмент містить в собі так звану методикау з ведення обліку та провадження господарської діяльності при будь-яких умовах – описує можливі «сценарії» ведення господарських та облікових операцій при взаємодії із зовнішніми користувачами, включаючи податкові взаємовідносини із державою (див. ДОДАТОК В). Таким чином, функції облікової політики:

- вдосконалення методів ведення господарської діяльності;
- забезпечення підвищенню рівня рентабельності підприємства;
- зміцнення стійкості фінансового стану;
- контроль за рівнем стабільності;
- забезпечення податкового планування з ведення обліку та розрахунків з податкового обліку;
- забезпечення основними умовами податкового обліку для формування повної та достовірної інформації за господарськими операціями [26].

Разом з тим, аналіз облікової політики ТОВ «Органік - Д» в частині оподаткування та оптимізації податків, надав можливість зробити наступні висновки:

Побудова системи податкового обліку і звітності потребує повної відповідності нормативним документам, що регламентують облікову діяльність на підприємстві. Основною проблематикою являється складність плану рахунків, який рекомендовано на державному рівні. В даному питанні важливо переглянути систему рахунків відображення податкових платежів та розробити уніфікований підхід для використання рахунків.

Організація системи звітування починається з детальної розробки внутрішніх регламентуючих документів, з яких основним являється Наказ про облікову політику. В розрізі обліку і звітності за податками і платежами документ містить чіткі вказівки для вирішення питань ведення системи оподаткування, організації податкового обліку, методів оптимізації та підходів до нарахувань та розрахунків за податками.

Відсутність відповідної інформації в обліковій політиці зумовлює

проблеми визначення відповідних сум за податками і платежами відповідно до специфіки діяльності, оскільки від цього залежить можливість використання пільг. В процесі незалежної перевірки відсутність внутрішньої регламентації даної ланки зумовлює додаткове нагромадження для перевіряючих органів/аудитора, так як на практиці зустрічаються випадки використання підприємством певних методів оптимізації, що не описані в Наказі і, в кінцевому результаті, підсумки за податковими стягненнями значно відрізняються в документації суб'єкта господарювання, контролюючих органів і незалежних експертів. Такі ситуації можуть тягнути за собою штрафні санкції / ризики недостовірності інформації, представленої в фінансовій і податковій звітностях.

Таким чином, податковий облік – це відображення змісту взаємовідносин підприємства (юридичної/фізичної особи) з державними контролюючими органами. Облікова політика ж являється основним документом що регулює та забезпечує основи внутрішнього контролінгу за правильним відображенням, нарахуванням та розрахунком доходів і витрат, за якими визначається сума податків і платежів до сплати. Визначені суми з нарахування і сплати відображаються в фінансовій звітності та податковій – податкових деклараціях, які тісно пов'язані між собою.

2.2. Облік податків та методи їх оптимізації на підприємстві

У кожного суб'єкта господарювання є обов'язок щодо організації облікового процесу – своєчасно і за повним обсягом, відповідно чинному законодавству нараховувати і сплачувати податки, обов'язкові платежі та збори. Кожне підприємство здійснює сплату декількох видів податків, тобто є необхідність певної організації обліку, структуризації та розподілу нарахувань за податковими стягненнями. Для цього здійснюється контроль за розрахунками з податками і платежами не тільки в синтетичному, а й в аналітичному розрізі.

Пропонуємо розглянути типові відображення господарських операцій в

обліку за податками на прикладі ТОВ «Органік-Д», а також законодавчо допустимі шляхи оптимізації окремих податків для суб'єктів господарювання, які можуть бути застосовані будь-яким підприємством, що є платником відповідного податку.

ПДВ. Як і акцентувалась увага раніше, податок на додану вартість – являється найскладнішим податком для нарахувань, найпоширенішим до сплати і найбільшим за ставкою – 20%. За такими операціями може виникати як податкове зобов'язання, так і податковий кредит, який надає можливість зменшити суму податку до сплати. Виникнення податкового кредиту чи зобов'язання – це залежить від того, ким являється суб'єкт господарювання в даній операції, тобто покупцем чи продавцем (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 - Типова кореспонденція з обліку ПДВ ТОВ «ОРГАНІК-Д»

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
Зі сторони покупця			
<i>На умові післяоплати</i>			
1.	Отримано активи/товари (підписано акт виконаних робіт, послуг)	15, 20, 91, 92,93	631, 685
2	Здійснено відображення ПК з ПДВ	641/ПДВ	631, 685
3.	Списання на витрати суми ПДВ після закінчення граничного строку для реєстрації податкової накладної в ЄРПН	949	641/ПДВ
<i>На умові передоплати</i>			
1	Перераховано постачальнику передоплату	371	31
2	Відображено податковий кредит з ПДВ у складі передоплати (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	644
3	Відображено суму ПДВ, якщо податкову накладну не отримано	644/1	644
4	Отримано зареєстровану в ЄРПН податкову накладну, суму ПДВ відображено у складі податкового кредиту	641/ПДВ	644/1
5	Отримано від постачальника необоротні активи, виконані роботи, надані послуги	15,20,28, 91,92, 93	631, 685
6	Списано раніше відображену суму ПК з ПДВ	644	631, 685

Серед методів зменшення ПДВ до сплати є 3 найпоширеніші методи:

1) **Використання податкових знижок:** під податковими знижками розуміються податкові пільги, які встановлюються на законодавчому рівні залежно від сезону, типу продукції тощо. Її використання зменшує суму сплати податкового зобов'язання або ж повне звільнення від оподаткування. Така можливість надається, безпосередньо, платнику податку, і ніяк не поширюється конкретно на господарські операції. Пільги, якими можна скористатися,

відображаються в щорічному виданні Довідника податкових пільг.

2) **Експортування товарів та послуг:** якщо говорити, про експортні операції, то їх теж можна розглядати як окремі операції з використанням оптимальної системи оподаткування, адже такі операції оподатковуються за ставкою 0% на всі види товарів, які остаточно вивозяться за кордон, та послуг, що надаються за межами країни. Але ми усвідомлюємо, що експортно-імпортні операції слід розглядати як окремі види діяльності, на які не всі підприємства мають спроможність орієнтуватися. Експортні операції - комерційна діяльність, пов'язана з реалізацією та вивезенням за кордон товарів, робіт, послуг для передачі їх у власність іноземному контрагенту.

Дані «методи оптимізації» можна поєднувати, як це практикується на досліджуваному підприємстві ТОВ «Органік-Д» і, в такому випадку, формується ефективна система, при якій виникає лише податковий кредит, який після проведення розрахунку та подання декларації буде відшкодовуватися (Рис. 2.3.). У випадку, якщо Держава буде здійснювати підтримку для малих і середніх підприємств з реалізації продукції та надання послуг за кордон, це дозволить:

- покращити позиції на міжнародному ринку;
- залучити іноземних інвесторів – іноземні грошові потоки збільшать загальний грошовий обіг в країні;
- стимулювання банківської сфери та укріплення позицій національної валюти.

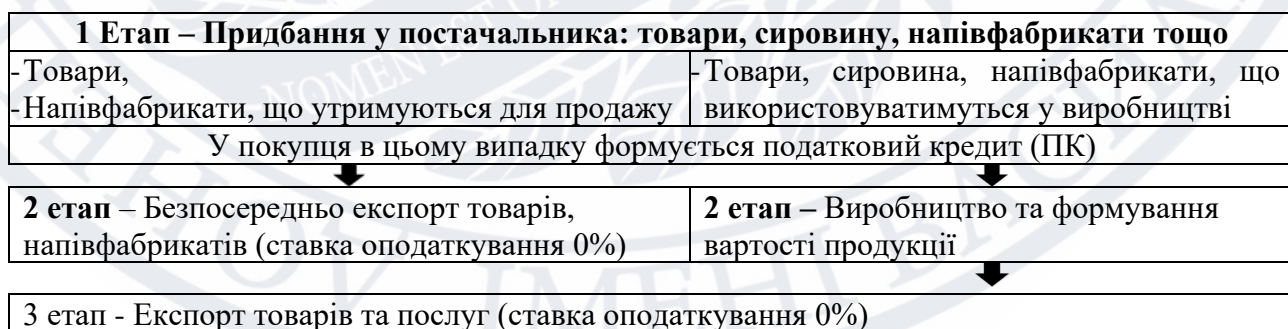


Рисунок 2.3 - Схема поєднання методів зменшення ПДВ до сплати в системі оптимізації податкового навантаження ТОВ «Органік-Д»

Розроблено автором*

3) **Благодійна діяльність суб'єктів господарювання і безоплатна передача:** це також допустимий метод оптимізації податкового навантаження, адже разом із зменшення податків для суб'єкта господарювання здійснюється і суспільно важлива місія кожного із нас. Згідно статті 197.1.1–197.1.15 Податкового кодексу України є ряд господарських операцій, наведених на рисунку 2.4, які звільняються від оподаткування.

Господарські операції, що звільняються від оподаткування	
↓	↓
Безоплатна передача товарів і послуг	Надання благодійної допомоги
↓	↓
Товари	Постачання товарів та послуг благодійним організаціям без будь якої грошової, матеріальної або інших видів компенсації (п. 197.1.15) <i>Товари та послуги, які передаються в якості благодійної допомоги, повинні відповідати визначеним видам згідно встановленому Закону [29]. Разом з цим, благодійники зобов'язані здійснити маркування товарів і послуг, які призначені для благодійної допомоги.</i>
Продукти дитячого харчування (п. 197.1.1)	
Технічні засоби, ремонт, медичне приладдя тощо для пільгових категорій населення (п. 197.1.3)	
Безкоштовна передача рухомого складу за умови: Виробнича потреба з єдиним технологічним процесом; Розподіл рухомого майна через реструктуризацію (п.197.1.12)	
Послуги	
Послуги із здобуття освіти (п. 197.1.2)	
Послуги за пенсіями, страховими виплатами, соціальної допомоги та послуг охорони здоров'я (п. 197.1.4 і 5)	
Послуги з реабілітації (п.197.1.6)	
Послуги з перевезення пасажирів (п. 197.1.8)	
Постачання культових послуг (п. 197.1.9 і 10)	
Приватизація житлового фонду (п. 197.1.13)	

Рисунок 2.4 Перелік господарських операцій на підприємствах, які не підлягають оподаткуванню

Джерело: складено автором на основі [27, 28, 29].

Надання благодійної допомоги також впливає на визначення суми податку на прибуток.

Податок на прибуток (ПнП). Сума податку на прибуток напряму залежить від фінансового результату до оподаткування (табл. 2.4)

Таблиця 2.4 - Типова кореспонденція з обліку податку на прибуток

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
Для малого підприємства			
1	Нараховано суму податку на прибуток у звітному періоду	981, 85	641/ПнП
2.	Сплачено до бюджету нараховану суму ПнП	641/ПнП	311
Для середнього та великого підприємства (з урахуванням відстрочених податків)			
1	Відображено нарахування поточного податку на прибуток за рахунок збільшення ВПА	17	641/ПнП

2	Відображено нарахування поточного податку на прибуток за рахунок зменшення ВПЗ	54	641/ПНП
3	Відображено витрати з податку на прибуток	98	641/ПНП
4	Перераховано авансовий внесок при виплаті дивідендів	641/Ав.Вн	311
5	Здійснено зменшення зобов'язань з податку на прибуток на суму авансового внеску при виплаті дивідендів	641/ПНП	641/Ав.Вн.
6	Перераховано податок на прибуток	641/ПНП	311

Джерело: складено автором на основі [34].

На практиці у підприємств досить часто виникає питання: «яким чином зменшити дохідну частину, щоб сплатити менше податку?», але при цьому не порушуючи законодавство.

Розглядаючи фінансову звітність увагу привернув той факт, що за період 2020-2021 року податок на прибуток не був сплачений, але прибуток підприємства є. Це пов'язано з початком пандемії, відстрочкою від сплати податку, а також внесення змін до законодавства (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 - Розрахунки щодо відповідності ТОВ «ОРГАНІК-Д» до платників податку на прибуток, що можуть використовувати «особливий» річний податковий період

Рік	Виручка від реалізації продукції	Загальна сума доходу	Виручка/загальна сума доходу *100	Відповідність до платників ПнП до «особливого періоду (>50%)
2019	6 282,2	8 723,4	72%	>50
2020	6 537,7	8 582,2	76%	>50
2021	19 785,2	19 916,2	99%	>50
2022	20 418,1	34 216,1	60%	>50

Джерело: складено автором на основі [6].

Згідно показників підприємство відповідає критерію щоб застосувати «особливий» річний податковий період. Дана можливість з'явилась у 2020 році:

Починаючи з 23.05.2020 р. ця ситуація виправлена. Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX внесено зміни до пп. 137.4.1 ПКУ – посилення на ст. 209 виключено. Тому у сільгосп підприємств платників податку на прибуток знову з'явилась можливість скористатися особливим податковим періодом вже починаючи з 01.07.2020 року.

ТОВ «ОРГАНІК-Д» наприкінці 2020 року вирішило скористатись такою можливістю для перекриття фінансових витрат, понесених в результаті

карантинних обмежень (табл. 2.6). Таким чином була подана декларація за попередній період (2019рік).

Таблиця 2.6 - Відмінність між звичайним та «особливим» річним податковим періодом

Критерії	Звичайний річний податковий період	«Особливий» річний податковий період
Період за яким подається декларація	1січня-31 грудня	1 липня – 30 червня
Норми використання	Незпдежно від обсягу доходу	Загальний дохід (річний) перевищує 40млн грн.

Джерело: складено автором на основі [6].

Таким чином, підприємство отримало можливість відстрочити сплату податку на додану вартість у 2020-2021 роках, здійснило реінвестування в підприємницьку діяльність для досягнення більших результатів.

Таке можливо лише за наступних операцій:

- надання благодійної допомоги;
- уцінка активів;
- зміна методу амортизації;
- зменшення строку використання основних засобів;
- використання лізингових операцій.

За вказаними операціями завжди збільшується витратна частина підприємства та зменшується балансова вартість активів (Табл. 2.7).

Таблиця 2.7 - Умовний приклад зменшення суми податку на прибуток надаючи благодійну допомогу:

Умова	В 2021 році фірма «Грант» надало благодійну допомогу: - дитячому будинку (неприбуткова організація) «Ластівка» в сумі 200 тис.грн; - музею музичних інструментів школи мистецтв 800 000 грн. Прибуток підприємства за рік склав 14 000 000 грн.
Роз'яснення	Всі суми благодійних внесків, а також добровільних грошових переказів відносяться до складу витрат підприємства. Оскільки перший вид допомоги менше 4% прибутку (200 000<560 000), А другий – менше 10% прибутку (800 000<1 400 000) то су ми благодійних внесків відносяться до складу витрат в повному обсязі – 1 960 000 грн

Джерело: складено автором на основі [28].

За допомогою вище перелічених методів зменшення ПнП у фінансовому обліку на порівняльному рахунку 79 «Фінансовий результат» зменшується

кінцеве сальдо (табл. 2.8). Розглянемо детальніше операції, які пов'язані з активами підприємства.

Таблиця 2.8 - Типова кореспонденція зі збільшення витратної частини підприємства за рахунок оцінки вартості облікових об'єктів

№	Зміст	Дт	Кт
Уцінка запасів			
1	Віднесено витрати від оцінки запасів на витрати	946	20, 22, 26, 28
2	Списано на фінансовий результат витрати, понесені через уцінку	791	946
Зменшення корисності основних засобів			
1	Віднесено суму від знецінення ОЗ до складу витрат	972	131
2	Списано на фінансовий результат понесені втрати	793	972

Джерело: складено автором на основі [34].

Розглядаючи оцінку основних засобів як метод для оптимізації оподаткування, слід звертати увагу на її вид та вплив на інші елементи (Табл. 2.9).

Таблиця 2.9 - Вплив проведення оцінки на результат до оподаткування

Вид оцінки	Вплив на визначення результату до оподаткування
Проведення уцінки вперше/ уцінки після уцінки	В обліку: По Дт 95 зменшується залишкова вартість об'єкта і збільшується частка витрат; З PI: Збільшення фінансового результату згідно з ст. 138.2 ПКУ; Без PI: Збільшуються витрати і зменшується амортизація
Здійснення уцінки після дооцінки	В обліку: По Дт 411 зменшується первісна вартість об'єкта, який уціняють; Без PI: Зменшується амортизація
Проведення першої дооцінки /Дооцінка після дооцінки	В обліку: За Кт 411 здійснюється збільшення вартості об'єкта; Без PI: Проводиться збільшення амортизації
Здійснення дооцінки після оцінки	В обліку: В Дт 76 формується дохід сумою дооцінки в рамках попередньої здійсненої раніше уцінки; З PI: Фінансовий результат зменшується; Без PI: Частка витрат зменшується пропорційно збільшенню амортизаційних нарахувань

Джерело: складено автором на основі [6].

Оскільки податкове законодавство не здійснює регулювання фінансового обліку на підприємстві, дані «маніпуляції» можливі лише в рамках дії окремих національних стандартів бухгалтерського обліку (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 - Нормативне регулювання за основними засобами та запасами

Об'єкт обліку	Нормативний документ
Запаси	1) П(С)БО 9 «Запаси», 2) Методичні рекомендації з бухгалтерському обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2
Основні засоби	1) НП(С)БО 7 «Основні засоби», 2) Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635, 3) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561 4) НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»

Джерело: складено автором на основі [10, 11, 12, 13, 14, 15, 16].

ЄСВ. Єдиний соціальний внесок сплачується підприємцем за кожного робітника ще й понад заробітної плати. Цей вид стягнення складає 22% від заробітної плати і на законодавчому рівні лише нараховується, і ніяк не вираховується із платні робочого персоналу, на відміну від інших податків як ПДФО чи ВЗ. Тобто нарахування для суб'єкта є додатковою статтею видатків для підприємства, але суспільно важливою для утримання непрацевдатних осіб на поточний бюджетний рік.

Для оптимізації та зменшення даного виду платежу теж є методи, які не суперечать нормативно-правовій базі, а саме:

- **укладання підприємством договору з оренди рухомого чи нерухомого майна безпосередньо зі своїм працівником.** Це може будь-який вид майна: земельна ділянка, нерухомість, комп'ютери, автомобіль тощо, залежно від того, чим володіє найманий працівник і чи погоджується він надати це майно в оренду. Таким чином, зарплата виплачується у вигляді плати за оренду, що мінімізує витрати на ЄСВ. Однак, такий метод вимагає сплату ПДВ, оскільки найманий працівник за даними відносинами буде являтися «неплатником ПДВ» [30].

Саме такі операції з точки зору податківців найчастіше застосовуються для ухиляння від сплати ЄСВ, тому такі договори підлягають особливому контролю;

- **укладання трудового договору, за яким графік робочого часу нефіксований.** За даними змінами базою для нарахування ЄСВ буде

мінімальна заробітна плата (у випадку, якщо база нарахування не перевищує встановлену норму згідно законодавства), а роботодавець відштовхується від фактично відпрацьованого часу працівника для виплати заробітної плати. Звісно, що оптимізація і зменшення сплати ЄСВ не в усіх випадках буде позитивною для підприємця, однак такий метод допоможе скоротити витрати на виплату заробітної плати (практичний метод, що використовується на досліджуваному підприємстві) [31].

Окрім того, менше чим 22% сплачується ЄСВ при використанні найманої праці інвалідів. Ставки єдиного соціального внеску залежать від кількості працюючих осіб з інвалідністю та фонду оплати праці (Табл. 2.11) [32].

Таблиця 2.11 - Ставки ЄСВ при використанні найманої праці осіб з інвалідністю

Категорія платників Єдиного соціального внеску	Ставка ЄСВ	Відсоток фонду оплати праці
Для підприємців, які: Знаходяться на спрощеній системі оподаткування; Наявні працюючі особи-інваліди	8,41	-
Підприємств і організацій осіб з інвалідністю: УТОГ та УТОС; Серед працівників 50% і більше осіб з інвалідністю	5,3	25% витрат на оплату праці
Підприємств і організацій осіб з інвалідністю: - Серед працівників від 50% осіб з інвалідністю	5,5	

Джерело: складено автором на основі [32].

Податкові платежі при розрахунках заробітної плати. До даної категорії відносяться податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військовий збір (ВЗ). За даними платежами використовують в обліку аналітичний рахунок 641/ПДФО і 642/ВЗ. За дебетом даних рахунків відображається утримання, а за кредитом – сплату (табл.2.12).

Таблиця 2.12 - Типова кореспонденція з обліку ПДФО і ВЗ

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Нараховано заробітну плату працівникам	23,91,92,93,94	661
2.	Утримано ПДФО (18%)	661	641/ПДФО
3.	Утримано Військовий збір (1,5%)	661	642/ВЗ

Джерело: складено автором на основі [34].

Для фізичних осіб є ряд ситуацій, при яких отримання матеріальних цінностей у вигляді допомоги, товарів та послуг не збільшують податок на

доходи фізичних осіб. Для цього слід керуватися статтею 165.1 Податкового Кодексу України, де представлено всі можливі варіанти отримання надходжень, які не впливатимуть на рівень податкових видатків. Особливістю є те, що фізична особа в цьому випадку не тільки не зобов'язана збільшувати сплату ПДФО, а ще й отримує надходження безкоштовно [33].

Ще одним способом оптимізації ЄСВ та зняття відповідальності за сплату ПДФО та ВЗ, це поєднати Статус Робітника з ФОП. На основі цього можна здійснити наступні кроки:

- 1) влаштувати робітника - ФОП на неповний робочий день (неповна зайнятість);
- 2) трудова діяльність такого робітника може здійснюватися паралельно з його діяльністю, однак вони не повинні пересікатися. *наприклад:* керівник відділу статистики як ФОП надає в оренду цех під збереження техніки;
- 3) юридично правильно та якісно оформити такі відносини з юридичної сторони, а також мати технічні обґрунтування.

Для взаємодії з ФОП-працівником висуваються певні умови та особливості (табл. 2.13).

Таблиця 2.13 - Умови та особливості взаємодії з ФОП-працівником

Умови	Особливості
1) Використовувати ринкові ставки з оплати послуг;	1) Переведення всіх можливих відносин в розряд «Послуги»;
2) Компетентно складена юридична форма;	2) Використання додаткових методів фіксування (акти, фото-, відео-звіти, переписки тощо)
3) Економічне обґрунтування;	3) Здійснення підписів за сформованими актами необхідно о щомісяця
4) Технічна необхідність;	
5) Підтвердження будь-яких пов'язаних операцій документально	

Зазначені шляхи щодо зменшення податкового навантаження направлені на вартісне коригування об'єктів господарського обліку, внаслідок чого здійснюється зменшення доходу до оподаткування. Ще одним методом, який пов'язаний з оптимізацією податкового навантаження пов'язаний із зміною структури підприємства та його форми, це поділ підприємства на декілька

юридичних осіб. Цей спосіб використовують, в основному, великі холдинги та корпорації. Однак в такій ситуації є особливість, яку не слід плутати з оптимізацією податкового тягара – **ухилення від податків**.

Важливими є розмежування даних понять з метою уникнення наступних штрафів з боку контролюючих органів. Основні порівняльні характеристики наведені в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 - Порівняльна характеристика між ухиленням від податків та оптимізацією податкового навантаження

	Ухилення від податків	Оптимізація податкового навантаження
Поняття	Ухилення від сплати податків шляхом використання прийомів, що зменшують обсяг податку до сплати, які являються незаконними й несуть за собою адміністративну, податкову і кримінальну відповідальність	Методи мінімізації податкових стягнень, в результаті використання яких зростає рівень податкових надходжень, їх ефективне використання в системі підприємства, що характеризується економією
Практична ситуація	Керівництво вирішило здійснити дроблення бізнесу для зменшення податкового навантаження. При цьому, новоутворені підприємства провадять: <ul style="list-style-type: none"> - однакову господарську діяльність, - управління провадиться централізовано, - облік за діяльність ведеться як цілісна система 	Керівництво розподілило бізнес на окремі підприємства. Новоутворені компанії провадять: <ul style="list-style-type: none"> різнопрофільні види діяльності, управління провадиться децентралізовано, облік ведеться окремо на кожній ділянці, звітність консолідується

*Розроблено автором**

Зазначені вище методи оптимізації податкового навантаження зачіпають ті види податків, які мають найбільш питому у системі розрахунків за податками та платежами підприємства [34].

Що стосується інших податків та зборів, облік здійснюється за аналітичними рахунками субрахунків 641 «Розрахунки за податками» та 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Перелічені податки розраховуються відповідно до встановлених ставок та характеристик об'єктів оподаткування відповідно до податкового законодавства на поточний рік (табл. Г1 ДОДАТОК Г).

Основними помилками керівництва підприємств є те, що вони часто використовують незаконні «тіньові» методи зменшення податкового тягара – виплата заробітної плати в конвертах, неналежне документування господарських операцій, використання податкових пільг, які вже є не чинними, виведення коштів через підставних осіб-підприємців, родичів, фіктивна наймана праця працівників пільгових категорій тощо.

При веденні постійного моніторингу та аналізу нормативно-правової бази, правильного інтерпретування законів та наказів виникають значні можливості зменшення податкового тягара і не порушувати законодавчу систему. Але першочергово для суб'єктів господарювання необхідно визначитись правильно обрати та прорахувати оптимальну систему оподаткування та види податків виходячи із видів діяльності та усіх особливостей для ведення господарських операцій.

Податкова система України, на сьогодні, для підприємницької діяльності встановила «високий поріг» податкового тягара та певні вимоги, які зумовили багатьох перейти в «тіньову економіку». Зростання даного негативного показника говорить про недосконалість і необ'єктивність встановлених норм та процесу реформування в країні. На основі проведеного дослідження розв'язком даної проблеми являється:

- проведення низки реформ зі встановлення оптимальних умов для сплати податків;
- здійснення програм з підтримки та стимулювання підприємницької діяльності;
- внесення коригувань та встановлення менш жорстких вимог в системі електронного адміністрування тощо.

В якості пропозицій, можливим варіантом для стимулювання виходу підприємців з «тіні» постало б внесення до складу нормативів та законодавчих актів роз'яснень та коментарів щодо оптимізації податкового навантаження. В додаток до цього, слід здійснювати потужний процес інформування платників податків про такі можливості.

2.3. Роль зеленого оподаткування та корпоративної соціальної відповідальності в оптимізації податків

В сучасних умовах більша частина українського населення відносяться досить скептично до провадження підприємницької діяльності. Одні притримуються думки що бізнес не може бути чесним та прозорим, інші вважають що така зайнятість може загрожувати моральними, етичними, фінансовими проблемами як для суспільства, так і для держави.

Підприємницька діяльність несе за собою значний «тягар» відповідальності. Це пов'язано не тільки з якістю товарів і послуг, що надаються, або ж достовірністю і прозорістю ведення діяльності, хоча і це грає основну роль. Підприємство несе відповідальність за свої дії в процесі взаємодії з соціумом. Сюди входять моральні принципи та етичні норми, які встановлені на даному суб'єкті і виконуються в процесі діяльності відносно своїх працівників, інвесторів, користувачів продукції, навколишнього середовища, населення, держави тощо. Все це являється зобов'язаннями, які входять до складу «корпоративної соціальної відповідальності».

Корпоративна соціальна відповідальність має певну структуру, яка охоплює декілька сфер діяльності (див.рис. 2.5). З однієї сторони, підприємство будує систему взаємовідносин з внутрішніми і зовнішніми користувачами інформації/товарів/послуг, потенційними клієнтами, і, таким чином, будує свій імідж. Тобто, корпоративна соціальна відповідальність являється інструментом менеджменту. З іншої сторони, виконання такого роду зобов'язань слугує інструментом для зменшення податкового навантаження. Такий шлях, коли підприємство провадить свою діяльність не тільки в економічній сфері, а й ставить перед собою інші задачі, надає підтримку зі сторони держави.

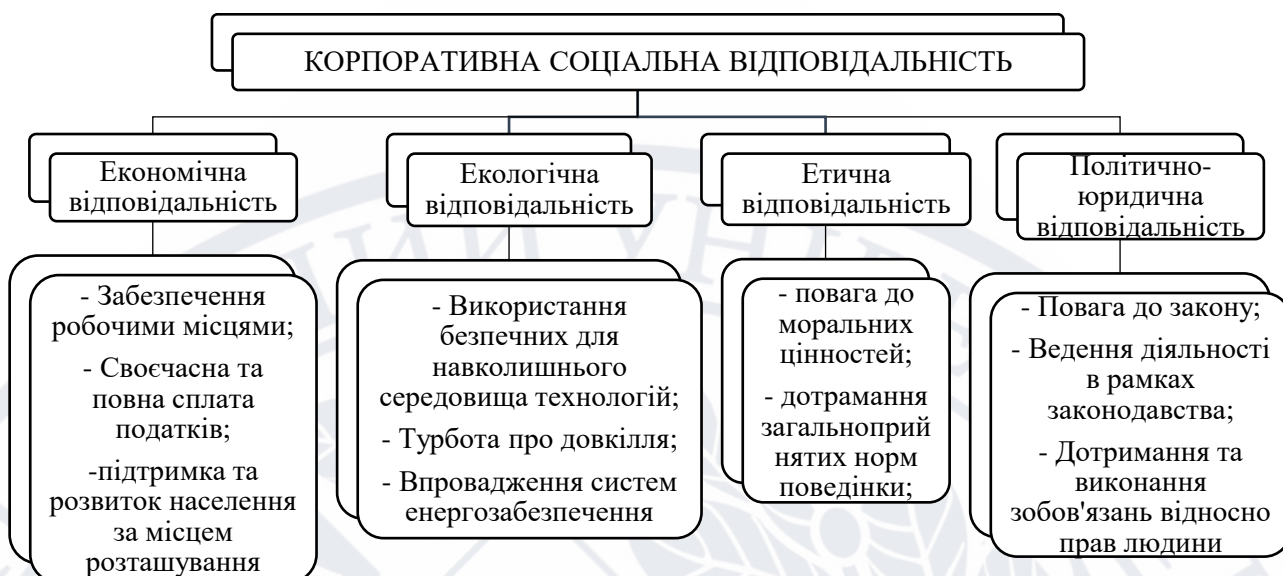


Рисунок 2.5 - Сфери діяльності корпоративної соціальної відповідальності

Джерело: складено автором на основі [35, 36].

Згідно з податковим законодавством України є певний перелік господарських операцій, які не підлягають оподаткуванню, а також за змістом їм притаманна суспільна відповідальність.

Зазначені типи КСВ в комбінації знайшли своє відображення в зменшенні бази оподаткування згідно з чинним законодавством на таких умовах, як:

Згідно 142.1.п. ПКУ – звільнення від сплати податку на прибуток

- Якщо підприємство зареєстроване об'єднанням громади, яка заснована особами з інвалідністю;

- Прибуток отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок України до Чорнобильського фонду "Укриття" для реалізації міжнародної програми з подальшим її цільовим використанням з усунення наслідків катастрофи на Чорнобильській АЕС;

Згідно 165.1.63.п. ПКУ – дані господарські операції на оподатковуються

- Отримана сума винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора відповідно до Закону України "Про встановлення винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора";

- документально підтвержені витрати, пов'язані з наданням волонтерської допомоги;

- Соціальне страхування працівників за рахунок підприємства у довгостроковому періоді.

Інші методи зменшення доходу до оподаткування

- Формування конкурентоздатних працівників шляхом підвищення їх кваліфікації через навчання/підготовку/перепідготовку/підвищення кваліфікації.

Методи, що зазначені в 165.1.63 статті ПКУ і інших методах, використовуються товариством «Органік-Д», і розглядається як один зі способів оптимізації податкового навантаження та інструментом імідж-менеджменту.

На основі наведених прикладів із підтвердженням статей податкового кодексу розкриваються аспекти не тільки економічної вигоди для господарської діяльності підприємства, а й відповідальність і підтримка ідеології «національної єдності». Підприємство розділяє інтереси суспільства, стає ініціатором певних проектів, за що отримує винагороду у вигляді податкового послаблення, а також додатково заробляє бездоганну репутацію інвестора, мецената і громадського діяча.

З початку повномасштабного вторгнення кількість внутрішньо переміщених осіб, які, внаслідок бойових дій на територіях, де вони проживали, переїхали в інші області. Відповідно і показники безробіття та бажаючих зареєструватися в центрі зайнятості для пошуку роботи або отримання соціальної підтримки теж зросли. Зі сторони держави підтримка даної ланки населення відобразилася в мотивації підприємств наймати осіб зі статусом ВПО. В якості «бонусу» роботодавці отримують компенсацію витрат, понесених у вигляді працевлаштування і виплати заробітної плати [73].

Таблиця 2.15. – Умови компенсації витрат за працевлаштування ВПО

Критерії	Умови	2023 р	1 січ. 2024 р	1 квіт. 2024 р
Розмір заробітної плати	Не менше мінімальної з/п	6700 грн	7100 грн	8000 грн
Частота виплати компенсації	-	щомісячно	щомісячно	щомісячно
Період виплати	Воєнний час+ 30 к.дн. після скасування			
Загальна тривалість надання компенсації витрат	Починаючи з дня працевлаштування	2 місяці	ВПО	
			3 місяці	
			ВПО з інвалідністю	
		6 місяців		
Виплата компенсації	-	Протягом 5 к.дн. після прийняття рішення	Отримання права про отриманні компенсації набуває чинності на наступний рік за роком працевлаштування ВПО.	
Загальна сума	-	13700 грн	ВПО	
			До 24 тис. грн	
			ВПО з інвалідністю	
		До 48 тис. грн		

Джерело: складено автором на основі [74, 75].

Таким чином, підприємці зменшують свої витрати за рахунок отриманих компенсацій, які не оподатковуються і не впливають на інші види субсидій/пільг і компенсацій, що використовуються на підприємстві.

Сучасна тенденція захисту і навколишнього середовища по всьому світу змусила провести відповідні реформи та удосконалити технології виробничого процесу. Питання екології розглядається на міжнародному рівні - обговорення проводяться Організацією Об'єднаних Націй (ООН), Європейською комісією, міжнародними організаціями, фондами захисту тощо.

Українська податкова система обрала шлях контролю за обсягами нанесеної шкоди та рівнем забруднення, і збільшити ставки податків на відповідні об'єкти оподаткування. (див. ДОДАТОК Д) [37 - 40]. Згідно затвердженим тарифам податкові ставки зростають в 2-3 рази (табл. 2.16).

Таблиця 2.16 - Показники зростання екологічного податку

Об'єкт екологічного податку	Рік	% зростання ставки
Викиди в атмосферне повітря	2022-2023	5%
Викиди у водні об'єкти	2022	30% від ставки за 2025 р.
	2023	60% від ставки за 2025 р.
	2024	90% від ставки за 2025 рік
	2025	100%
Розміщення небезпечних відходів (ртутні прилади, люмінесцентні лампи тощо)	з 2022	>10%
Тимчасове зберігання радіоактивних відходів їхніми виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк	з 2022	5%

Джерело: складено автором на основі [37,38, 39, 40].

Зі зростанням такого тиску одним із методів оптимізації навантаження екологічного податку для підприємства являється здача в оренду. Згідно роз'ясненню ДПСУ, нарахування і сплата податку за здійснення викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення являється орендар. Тобто орендодавець в такому випадку отримує дохід від надання стаціонарних джерел в оренду – Інший операційний дохід, і, одночасно, відображає нарахування амортизації у розрізі витрат, і не несе витрат за екологічним податком [41].

Ще одним методом оптимізації являється зменшення викидів двоокису вуглецю (CO₂) в атмосферу (табл. 2.17) [42].

Таблиця 2.17 - Визначення умов сплати екологічного податку за викиди двоокису вуглецю

Показники	Умови сплати/несплати екологічного податку	
	Не є платником екоподатку	Являється платником податку
Об'єкт оподаткування	Викиди двоокису вуглецю (п. п. 242.1.1 ПКУ)	
Обсяг	< 500 тон на рік	> 500 тон на рік
Підстава	п. 240.1, п. 240.7 ПКУ	П. 240.1 ПКУ
Обов'язки	-	- Реєстрація платником податку в періоді перевищення встановленої норми; - Скласти і подати податкову звітність; - Нарухувати і сплатити податок

Джерело: складено автором на основі [42].

Податковий тиск екологічного спрямування, на думку представників захисту навколишнього середовища, повинен змінити обсяги викидів і шкоди

екології в процесі господарської діяльності підприємств в напрямку зменшення. Європейська система розподілу надходжень за екологічним податком спрямована на делегування відповідальності, і більша частина коштів надходить до місцевих бюджетів (рис. 2.6). Це формує схему повсюдного контролю екологічної ситуації в населених пунктах і регіонах країн.

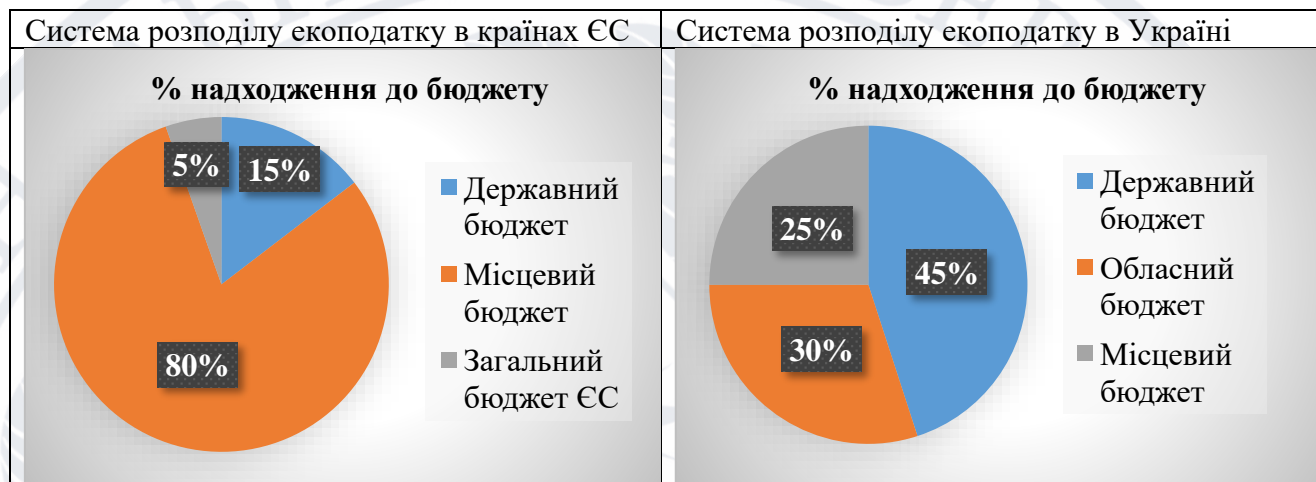


Рисунок 2.6 - Розподіл надходжень за екоподатком між бюджетами в країнах ЄС та Україні

Джерело: складено автором на основі [43, 44].

Українська система розподілу екологічного податку між бюджетами дещо відрізняється: державний бюджет отримує у розпорядження фонду 45% від всього обсягу надходжень і не надає цільового призначення. В такому випадку обласні і місцеві спеціалізовані фонди отримують мінімальну підтримку своєї діяльності для виконання обов'язків. Таким чином, природоохоронна функція за екологічним податком в Україні виконується неповноцінно.

Вирішенням даної проблеми можливо застосування європейського досвіду. Мова іде про здійснення реформування системи обкладання екологічним податком, затвердження нових пільг, квот тощо (табл 2.18).

Таблиця 2.18 - Європейський досвід оптимізації екологічного податку на благо навколишньому середовищу

Країна	Методи боротьби з проблемою екології через податкову систему
Італія	При використанні новітніх технологій підприємство отримує дозвіл на збільшення амортизації такого активу зі 100 до 270%. Таким чином збільшується витратна частина, і зменшується сума доходу до оподаткування.
Бельгія	1) Якщо підприємство являється учасником або представляє одну сторону у договорі щодо впровадження сучасних технологій енергозбереження, отримує матеріальну компенсацію у розмірі до 80% від суми сплачених податків. 2) Податкова ставка на інвестиції у патенти набагато нижча, якщо це пов'язано з розробкою новітніх технологій, пов'язаних з екологією
Франція	Підприємства, що задіяні в процесі обслуговування енергозберігаючих технологій, звільнені від сплати корпоративного податку (податок на прибуток)
Македонія	Підприємство отримує компенсацію за податок на прибуток в розмірі суми інвестування на захист навколишнього середовища.
Чехія	При встановленні машин і обладнання на очищення води, систему водопостачання надається податкова знижка
Нідерланди	При купівлі екологічних технологій державою компенсується вартість актива в розмірі від 15 до 40%.
Іспанія	За інвестування в діяльність, пов'язану із захистом екології, підприємству надається інвестиційний податковий кредит.

Джерело: складено автором на основі [43, 44].

Для України було б доцільно переглянути систему податкового контролю та навантаження за екологічним податком [45]. Можливим рішенням ситуації можуть стати наступні кроки:

- Зміна основи для контролю за податковим навантаженням (брати за основу не обсяги викидів чи забруднення, а методи і технології по боротьбі з забрудненням);
- Встановлення жорсткого контролю та перевірок за дотриманням технологій, що використовуються на підприємствах;
- Встановлення штрафних санкцій за недотримання норм;
- Закріпити за законодавством систему знижок, квот, і умов зменшення податкового навантаження для компенсації та заохочення підприємств до природоохоронної сфери;
- Переглянути і внести зміни до структури розподілу надходжень за екологічним податком до бюджету.

2.4 Використання сучасних інформаційних технологій у системі обліку та оптимізації податків

Документальне і податкове нагромадження, постійні структурні зміни в законодавстві, збільшення потоку інформації, яка вимагає своєчасного відображення, зумовили необхідність в застосуванні сучасних інформаційних систем, які не тільки дозволяють спростити ведення облікового процесу, а й оптимізувати податкове навантаження. На сучасному етапі будь-яка система управління базується на інформаційних системах обліку. Вибір таких систем залежить від певних критеріїв, а саме:

- Залежно від профілю зайнятості підприємства;
- Поставлених задач для виконання;
- Вимог щодо обробки і передачі інформації;
- Залежно від рівня управління (ДОДАТОК Е, рис. Е1) [46].

В процесі введення автоматизованої системи в облік підприємства формуються певні вимоги – задачі, з якими програмне забезпечення повинно працювати і виконувати. Враховуючи те, що це робота з великим обсягом інформації, до переліку таких вимог входить:

- збір і структуризація інформації з відповідних джерел;
- опрацювання, реєстрація даних з подальшою її передачею;
- розподіл інформації між керівниками і відділами;
- наявність технічної підтримки та взаємодія з іншими інформаційними системами за необхідності;
- можливість здійснення аналізу, прогнозування, моніторингу, контролю тощо.

З 2017-го року на загальнодержавному рівні відбулися зміни щодо обмежень використання окремих програмних продуктів, які зумовили підприємствам шукати альтернативні інформаційні системи обліку і згідно з цим понести додаткові витрати. Мова йде про обмеження користування програмними продуктами 1С:Бухгалтерія і BAS-бухгалтерія [47]. Це стало причиною для:

- Зростанню попиту на інші програмні забезпечення;
- Стимулювання розвитку програмування в сфері обліку;
- Конкуренції між постачальниками програмування.

Щодо останнього пункту, то основною проблемою являється вартість даного продукту. Програмне забезпечення з ефективним функціоналом коштує дорого, і не кожен покупець (підприємство) готовий понести такі витрати.

На сьогодні серед українських підприємств використовується велика кількість програмних забезпечень, які поєднують незлічену кількість опцій, відрізняються функціоналом/призначенням/сферою застосування тощо. Залучення таких видів програмного забезпечення значно полегшують ведення господарської діяльності та здійснюють оптимізацію розрахунків за податками і платежами (табл. Ж1, ДОДАТОК Ж) [48 - 52]. Наведені інформаційні технології широко використовуються в обліку, аудиті та контролі.

Даний перелік не є вичерпним. На сьогоднішній день є ще достатня кількість програм і додатків, які допомагають автоматизувати і оптимізувати ведення обліку на підприємстві. З більш широким або спеціально спрямованим функціоналом.

Основним інструментом, який дозволяє автоматизувати та оптимізувати процес податкового обліку, це – система податкового планування. Дана система будується на узгодженості статей податкового законодавства з іншими положеннями, законному зменшенню частки податків та платежів до бюджету. Шляхом перегляду статей балансу за доходами і витратами, законодавчо запропонованих податкових пільг визначається стратегія діяльності підприємства через відповідні інструменти, що розглядалися вище, а саме:

- використання робочої сили працівників з інвалідністю;
- реєстрація підприємства на територіях вільних економічних зон;
- завищення вартості сировини від постачальників;
- використання давальницької сировини;
- заниження вартості відпускнуої продукції;
- використання системи знижок в процесі продажу тощо [53].

Процес розрахунку з бюджетом на сучасному етапі зазнав автоматизації за рахунок введення у використання системи електронного адміністрування – СЕА, яка направлена на фіксацію та декларування накладних за податком на додану вартість. СЕА забезпечує ведення всього процесу обліку та розрахунків за податком на додану вартість, в тому числі: ведення автоматичного обліку з ПДВ, швидке реєстрування податкових накладних в ЄРПН, формування окремого рахунку для сплати податків, контроль за сумою ПДВ тощо. У зв'язку з чим в обліку почав використовуватись рахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті». Даний рахунок відкривається Державною Казначейською службою України для кожного платника податку в системі електронного адміністрування. Специфічна риса 315-го рахунку – лише облік грошових коштів за розрахунком ПДВ, і ніяк не ведення контролю за зареєстрованими сумами ПДВ. Отже, у випадку перевищення сум податкового зобов'язання над податковим кредитом операція із перерахування суми зобов'язання до бюджету відображується записом Дт 641/ПДВ Кт 315. У випадку надходження суми відшкодування ПДВ в обліку необхідно зробити запис Дт 315 Кт 641/ПДВ, що свідчитиме про збільшення коштів на рахунок в СЕА ПДВ.

Шляхом автоматичного створення електронного рахунку платника податку центральним органом виконавчої влади кожен суб'єкт господарювання забезпечений технічними засобами ведення обліку та здійсненням розрахунків з бюджетом за даним видом податку.

Узагальнений процес здійснення розрахунків за податком на додану вартість представлено на рисунку 2.7.

Етап 1. Подання податкової декларації платником податку
Подача до ДПС протягом 20 календарних днів після завершення звітного періоду.
↓
Етап 2. Передача інформації ДПС до Казначейства
ДПС спрямовує Казначейству інформацію у вигляді реєстру платників податку не пізніше 3-х робочих дня до закінчення строку подання. За цей час платник податку забезпечує електронний рахунок достатньою сумою коштів з поточного рахунку.
↓
Етап 3. Звірка сум до сплати та автоматичне їх списання до бюджету
На основі отриманих даних Казначейство перевіряє інформацію на достовірність та автоматично здійснює перерахування коштів до бюджету.

Рисунок 2.7 - Узагальнений процес розрахунків за податком на додану вартість
Джерело: складено автором на основі [54].

Система електронного адміністрування забезпечує ведення всього процесу обліку та розрахунків за податком на додану вартість, в тому числі і: ведення автоматичного обліку з ПДВ, швидке реєстрування податкових накладних в ЄРПН, формування окремого рахунку для сплати податків, контроль за сумою ПДВ тощо [54].

Таким чином, автоматизація на підприємстві являється невід'ємним елементом для оптимізації діяльності, спрощення документального нагромадження, являється ефективним інструментом у веденні всі видів обліку, побудові стратегій розвитку, отримання/обробки/узагальнення інформації. На ринку ІТ-сфери присутня достатня кількість програмного забезпечення, яка допомагає оптимізувати ведення податкового обліку шляхом обробки бухгалтерських даних і побудови ефективної бізнес-моделі. Однак, що стосується повноцінної системи, яка б могла автоматизувати весь процес податкового обліку, від появи до сплати наразі відсутній. Єдиним прикладом, що може слугувати прототипом для створення такої ІСО це - система електронного адміністрування для обліку та розрахунками за податком на додану вартість.

На основі вище зазначеного на сьогоднішньому етапі основною проблемою являється наявність великої кількості інформаційних систем обліку, які мають різну складність і функціонал, виконуючи відмінні одна від одної задачі. Не кожна система має можливість інтегруватися з іншими системами, що потребує додаткових зусиль. Можливим рішенням для даної проблеми є:

розробка уніфікованої інформаційної системи, яка б за своїми модулями мала різні типи ведення обліку за вимогами підприємств.

Додатковим інструментом для спрощення системи розрахунків могло б бути використання єдиного облікового документа для податків і платежів, які сплачуються підприємством (ДОДАТОК К). Використання такої форми документування надає можливість систематизувати, узагальнити, вести коротку характеристику та здійснити розрахунок за декількома видами обов'язкових платежів. За рахунок цього рівень документального навантаження значно зменшиться.

2.5. Системи обліку та оподаткування країн світу

Система оподаткування – ефективний інструмент надходження коштів до бюджету, гарантує своєчасне виконання обов'язків держави, яка забезпечує та надає стимул для розвитку підприємств, фізичних осіб та країну в цілому. Стимулом для української податкової системи на сьогоднішньому етапі являється процес інтеграції з Євросоюзом, досвід і порівняння рівня розвитку зарубіжних країн.

Система обліку інших країн з успіхом поєднує декілька видів обліку, що значно спростило діяльність підприємств (табл. 2.19).

Таблиця 2.19 - Види обліку в розвинених країнах та Україні

<i>Вид обліку</i>	<i>Поняття</i>
<i>Фінансовий</i>	сукупність правил і процедур відображення, обробки і подання інформації у складі фінансової звітності відповідно до встановлених вимог для інформування широкого кола зацікавлених користувачів
<i>Управлінський</i>	система інформаційної підтримки управління підприємства, що акцентує увагу на витратах і доходах у їх різних аспектах з метою оптимізації діяльності підприємства, його структурних підрозділів та осіб на основі встановлення відповідальності
<i>Податковий</i>	сукупність фіскальних правил формування бази оподаткування з метою державного контролю за правильністю нарахування податків та зборів і своєчасністю їх перерахування до бюджету
<i>Актурарний</i>	система, яка використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства.
<i>Динамічний</i>	система реєстрації фактів господарського життя, головною метою якого є вимірювання ефективності господарської діяльності підприємства.
<i>Статичний</i>	облік, основною метою якого є визначення того, чи дозволить реалізація (продажі) всіх активів підприємства на даний момент одержати суму, необхідну для сплати його кредиторської заборгованості

<i>Камеральний</i>	облік витрат і доходів грошових коштів, стан і рух майна розглядається як наслідок виконання кошторису.
<i>Креативний</i>	облік з використанням будь-якого наукового методу, який не відповідає загальноприйнятим на практиці стандартам та принципам,
<i>Патримоніальний</i>	облік, який ведеться на основі стану та руху цінностей.
<i>Соціальний</i>	окремий вид обліку, який пов'язаний з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності в інтересах потреб користувачів та концентрує увагу на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією.
<i>Стратегічний</i>	спосіб відображення фінансових і облікових проблем підприємства із зобов'язаннями, контролем, готівкою та потенціалом.

Джерело: складено автором на основі [55].

У світовій обліковій практиці можуть бути виділені також такі різновиди обліку: актуарний, динамічний, статичний, камеральний, креативний, патримоніальний, соціальний, стратегічний. Комбінуючи різні види обліку, підприємства будують потужні облікові моделі, які можуть гарантувати ефективність діяльності та дозволяють формувати стратегії на декілька років вперед.

Основними видами обліку являється фінансовий, управлінський і податковий, які використовують при веденні господарської діяльності. Між ними відстежується тісний взаємозв'язок, який присутній і в українській системі обліку (табл 2.20)

Таблиця 2.20 - Механізм взаємозв'язку між видами обліку

<i>Управлінський облік</i>	<i>Фінансовий облік</i>	<i>Податковий облік</i>
<p>Механізм взаємозв'язку визначається підходом до побудови планів рахунків:</p> <p>1) однокруговий принцип структури плану рахунків:</p> <p>а) загальна система рахунків: облік витрат за елементами, доходів – за видами, визначення собівартості продукції на зведеному рахунку виробництва, пряме списання доходів і витрат на рахунок прибутків і збитків;</p> <p>б) інтегрована система рахунків: облік прямих виробничих витрат на рахунку виробництва, непрямих виробничих витрат – на рахунку накладних витрат із розподіленням між об'єктами калькулювання наприкінці періоду, пряме списання невиробничих витрат на рахунок фінансових результатів;</p> <p>в) переплетена система рахунків не дозволяє прямої кореспонденції рахунків управлінського та фінансового обліку, взаємозв'язок між ними забезпечується веденням контрольних рахунків;</p> <p>2) двохкруговий принцип побудови рахунків передбачає автономні системи рахунків фінансового та управлінського обліку, взаємозв'язок між якими забезпечується за допомогою спеціальних рахунків.</p>		
Механізм взаємозв'язку визначається моделлю:		

	1) єдності – податкові правила розрахунку показників є первинними, головними; 2) паралельності – існують самостійні рівноцінні правила розрахунку показників фінансового та податкового обліку
--	---

Джерело: складено автором на основі [56].

Відмінністю за таким механізмом є те, що фінансовий і податковий облік суворо регламентовані на рівні законодавства як в Україні, так і в інших країнах. Управлінський облік ведеться самостійно на підприємствах за бажанням чи необхідністю. Згідно наведеній структурі механізму взаємозв'язку не спостерігається прямий контакт між податковим і управлінським обліком. Це пов'язано з тим, що фінансовий і податковий облік дають основу один для одного, а також інформаційну базу для прийняття управлінських рішень – тобто для управлінського обліку.

Залежно від частки податкових стягнень, що надходять до державного бюджету, у світі сформувалися чотири моделі податкових систем, які співіснують з основними моделями бухгалтерського обліку (табл. 2.21)

Таблиця 2.21 - Порівняння світових моделей податкових систем і обліку

Характеристика податкової моделі	Характеристика моделі бухгалтерського обліку	Країна застосування
<i>Англосаксонська</i>		
Основа моделі: прямі податки, незначна частка непрямих податків	професійне регулювання обліку; - ліберальність методології обліку; - відсутність уніфікованих планів рахунків, облікових реєстрів, форм звітності; - високий професійний рівень облікових ринків і користувачів.	Австрія, Канада, Нова Зеландія, США, Німеччина
<i>Євроконтинентальна</i>		
Питома вага припадає на соціальне страхування та непрямі податки	регламентоване регулювання обліку та звітності; - орієнтація обліку на потреби макроекономічного планування; - можливість існування професійного або єдиного регламентованого плану рахунків (в залежності від облікових національних традицій); - зменшений вплив професійних бухгалтерських організацій на регламентацію обліку за високого професійного рівня облікових ринків і користувачів.	Франція, Бельгія, Німеччина, Нідерланди.
<i>Південноамериканська (латиноамериканська)</i>		
Модель направлена на функціонування в умовах інфляції за рахунок переважної	-законодавча регламентація фінансової звітності, стандартів обліку, облікових реєстрів та процедур; - орієнтація обліку на потреби фіскальних	Болівія, Чилі, Перу

частки надходжень до бюджету за рахунок непрямих податків	органів; - постійне коригування даних обліку і звітності для урахування інфляції	
<i>Змішана</i>	<i>Міжнародна (заснована на МСФЗ)</i>	
Поєднання інших моделей для умов диференціації доходів, та відчуження від бюджету	- рекомендаційний характер (якщо інше не прийнято національним законодавством); - ліберальність методології обліку (альтернативи вирішення облікових проблем); - пріоритет національного законодавства; - процедура загального світового обговорення стандартів зацікавленими користувачами	Японія, Україна, СНД

Джерело: складено автором на основі [57, 58].

Більшість податкових моделей направлені на збагачення бюджету за рахунок непрямих податків. Даний фактор пов'язаний із переважною кількістю платників таких зобов'язань (сума податку закладена у вартості товару чи послуги, що сприймається платником набагато простіше), простотою адміністрування, нарахування, розрахунком і контролем.

Ефективність податкової системи забезпечуються низькими ставками податків, використанням пільг, а також підтримкою зі сторони держави.

Проведемо порівняння ставок податків між країнами (табл. 2.22) [59 - 62].

Таблиця 2.22 - Порівняння питомих податків за ставками в країнах Світу

Назва податку	Назва країни					
	Україна	Японія	США	Німеччина	Франція	Чилі
ПДФО	18%	25, 50%	10-37%	15,83%	47%	17%
ПнП	18%	23,4%	21%	42 - 45%	34,4%	27%
ПДВ	20%	21%	6,8%	19%	20%	19%
ЄСВ	22%	-	15%	18,7%	45%	16%
SPI (станом на 2022р.)	52	9	25	8	20	36

Джерело: складено автором на основі [59, 60, 61, 62].

Порівнюючи податкові ставки основних податків, що сплачуються, в країнах-представниках раніше представлених моделей податкових систем, українське податкове навантаження набагато нижче. Однак даний позитивний фактор варто розглядати невідокремлено, а в порівнянні з показниками рівня життя, фінансової достатності, економічного розвитку та стабільності відносно до інших країн. Так, за Індексом соціального прогресу 2022р. (SPI) Україна посідає 52 позицію зі 169, в порівнянні з представленими країнами має набагато нижчі показники.

Згідно аналізу і твердженням представництва ЄС, податкова система України відповідає Європейським стандартам, тобто можливий перехід від змішаної податкової системи до євроконтинентальної. Разом з тим, українська економічна система може бути не готовою до цього. Доказом даного твердження є дискусія Центру соціально-економічних досліджень Case, а також реальна ситуація з податковими накладними, яка відбувалась протягом 2022 року (табл. 2.23) [63].

Таблиця 2.23 - Порівняння системи обробки та контролю податкових накладних

Критерій	Європейська податкова система	Українська податкова система
Автоматизація	ПДВ-лістинг, Звітування SAF-T, Квazi-звітність у режимі реального часу	Система СМКОР; СЕА
Результат	піднявся рівень соціальної дисципліни	масове блокування накладних із подальшим виникненням штрафів
Наслідки	знизився рівень шахрайства	Спонування до викоріненню фінансових махінацій; збільшення грошових потоків до бюджету; прозорість позиції платника

Джерело: складено автором на основі [63].

Якщо з введенням моделей електронних накладних і звітності в Європі (ПДВ-лістинг, Звітування SAF-T, Квazi-звітність у режимі реального часу) знизився рівень шахрайства і піднявся рівень соціальної дисципліни, то в Україні введення системи СМКОР, яка має аналогічний функціонал, спровокувало масове блокування накладних із подальшим виникненням штрафів через суб'єктивність системи в розгляді більшості господарських операцій як ризиковані. Законодавчі зміни у жовтні 2022 спричинили масове блокування податкових накладних. Дане явище зумовило необхідність перегляду критерії оцінки ризиковості господарських операцій, розширенню ознак безумовної реєстрації податкових накладних в позитивну сторону для суб'єктів мікро- та малого бізнесу. В той же момент більш жорсткі умови моніторингу і контролю за господарськими операціями середнього та великого підприємств спонукають викоріненню фінансових махінацій з отримання/поставки товарів та послуг, зумовили збільшенню грошових потоків до бюджету та прозорості з позиції платників податку.

За викладеною інформацією визначено, що наявні системи обліку і оподаткування недосконалі, хоча процес їх доопрацювання здійснюється безперервно. Основою системи обліку будь-якої країни являється фінансовий, управлінський і податковий види обліку. В залежності від необхідності підприємства можуть їх комбінувати з іншими видами обліку. Що стосується податкових систем в світі, то їх моделі відрізняються специфікою і превалюванням одних податків над іншими в формуванні бюджету. Згідно з цим системи оподаткування, контролю і моніторингу будуть відрізнятися і характеризуватися різними інструментами для їх функціонування.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Аналіз досліджень свідчить про наступні висновки:

1. Організація обліку потребує уніфікованого підходу. Узагальнення податків і платежів на єдиному субрахунку та зміни в розрізі аналітики за податковими стягненнями значно спростить підхід до облікового процесу, зменшить додаткове документальне навантаження та рівень складності під час відображення відповідних господарських операцій на бухгалтерських рахунках. Запропоновані зміни до Плану рахунків можна рекомендувати на державному рівні, що значно спростить ведення обліку, зменшить нагромадження на документообіг та скоротить процес ведення розрахунків. Додатковим інструментом для спрощення системи розрахунків могло б бути використання єдиного облікового документа для податків і платежів, які сплачуються підприємством.

2. На сьогоднішньому етапі система податкової оптимізації будується на недосконалості нормативного законодавства, обмежень щодо діяльності підприємств. Задля удосконалення податкової системи і зменшення податкового тягара рішенням постане внесення змін та редагування податкових нормативів, розробка і затвердження програми підтримки/знижок/пільг тощо/пільг тощо. Додатковим інструментом для уникнення проблем з визначення об'єкту оподаткування, нарахування і розрахунків за податками

стане додаткове надання роз'яснень при внесенні змін до законодавчих нормативів.

3. Додатковим інструментом в формуванні системи податкової оптимізації являється корпоративна соціальна відповідальність як один із методів побудови гарної репутації, є об'єктом менеджменту, а також зменшення податкового навантаження згідно чинного законодавства. На даний момент Податкова система України не має достатньої кількості ресурсів для формування механізму оптимізації податкового навантаження за рахунок участі підприємства в інших сферах відповідальності, як це було викладено на прикладі з екологічним податком. Однак, беручи до уваги основні принципи і методи європейських країн в боротьбі з екологічною проблемою, є можливість сформувати соціально-відповідальне населення, стимулюючи «зелену» модернізацію господарської діяльності та більш лояльного підходу до оптимізації податкового навантаження зі сторони законодавства.

4. Складність податкового обліку, постійний процес удосконалення податкової системи створюють необхідність автоматизації ведення обліку на підприємстві, використовуючи інформаційні системи обліку як основного інструменту оптимізації документального нагромадження. З введенням обмеження на використання російських платформ програмного забезпечення на українському ринку технологій з'явилась безліч програмних продуктів, які вимагають додаткової підготовки та періоду навчання в процесі їх введення в експлуатацію. Різниця у функціоналі та можливостях програм до взаємодії з іншими інформаційними базами спричиняють безліч проблемних ситуацій з реєстрації податкових документів. На сьогоднішньому етапі розвитку комп'ютерних технологій існує необхідність у створенні українського уніфікованого програмного продукту, який би мав версії з різним функціоналом залежно від типу підприємницької діяльності.

5. Що стосується світового досвіду з податкового обліку і оподаткування, українська система з кожним кроком реформування інтегрується до євроконтинентальної моделі, що говорить про визнання нашої

держави як країни що розвивається у пришвидшеному темпі. Використання в комбінації різних типів обліку допомагають побудувати потужну та гнучку систему обліку та оподаткування, прискорити процес обробки та узагальнення інформації.

На основі вище переліченого виявлено достатню кількість проблемних аспектів в системі обліку і оподаткування на практиці. Основним вирішенням буде привернення уваги законодавчих та контролюючих органів задля сумісної роботи над податково-обліковою системою і її удосконалення.

РОЗДІЛ 3.

ПОДАТКОВА ДІАГНОСТИКА (МЕТОДИКА, АНАЛІТИЧНІ ІНСТРУМЕНТИ, КОМПЛЕКСНИЙ АНАЛІЗ)

3.1. Поняття аудиту та контролю податкового навантаження

У зв'язку з процесом інтеграції економічних відносин зі сторони України в середовище європейського та світового ринку, зростання іноземних капіталовкладень та вимог зі сторони внутрішніх та зовнішніх інвесторів щодо прозорості, достовірності та неупередженості інформації, що міститься у фінансових звітах, з'являється необхідність використання додаткових внутрішніх інструментів та методів, що можуть забезпечувати дані вимоги відповідними результатами. На основі цього до управлінського персоналу ставиться задача щодо побудови системи внутрішнього контролю та аудиту, яка б відповідала за якість інформації. Система внутрішнього контролю та аудиту з кожним роком набуває попиту згідно з появою нових тенденцій в сфері управління, оскільки являється важливою ланкою при веденні господарської діяльності середніх підприємств, холдингів, корпорацій.

На меті в будь-якого суб'єкта господарювання/контролюючих органів формування досконалої системи контролю, яка направлена на:

- Виявлення та виправлення помилок;
- Підвищення ефективності роботи;
- Аналіз здійсненої діяльності;
- Рекомендації щодо покращення господарського процесу;
- Надання/отримання впевненості щодо достовірності, неупередженості, прозорості й актуальності сформованої та отриманої/наданої інформації.

Серед багатьох науковців вважається що загальна структура контролю на будь-яких підприємствах складається з певних елементів, які являють собою повноцінні цілісні системи (рис. 3.1)

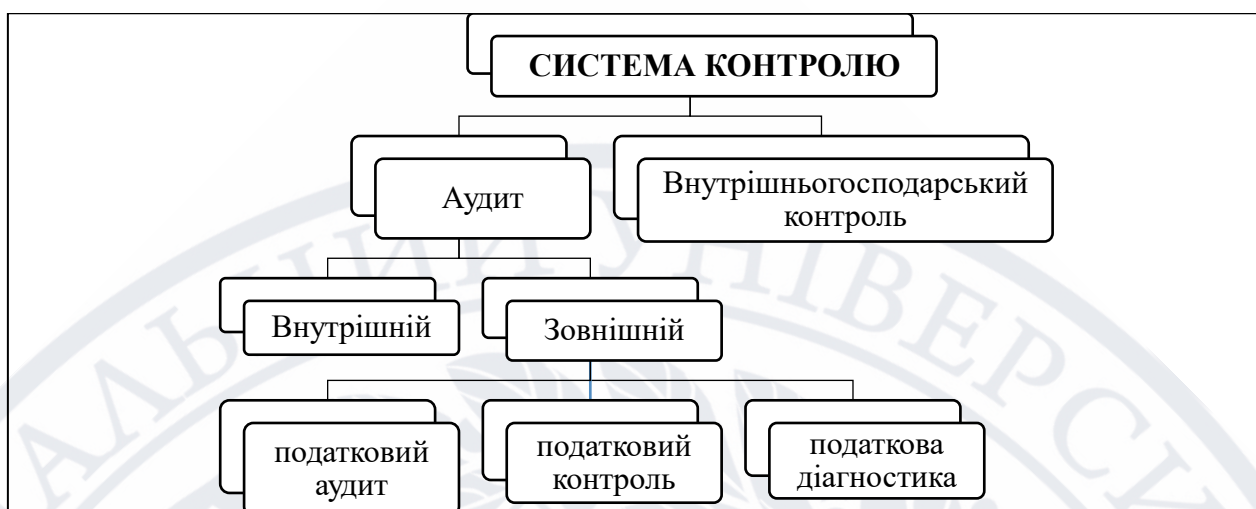


Рисунок 3.1 - Узагальнена схема системи господарського контролю
 Джерело: складено автором на основі [64, 65].

Зародження і становлення таких методів, як внутрішній контроль та внутрішній аудит, відбувалося в різні століття. Їх сутність формувалася під різними зовнішніми факторами, а також вимог зі сторони користувачів інформації, потреби яких в процесі змінювались. Дуже часто внутрішній контроль ототожнюють з внутрішнім аудитом (ДОДАТОК Л, табл. Л.1).

В свою чергу, результати контролю теж потребують перевірки, оскільки першочергові методи контролю можуть бути недоцільні, або ж неефективно виконуватися на практиці. Забезпеченням в переконанні ефективності обраної СВК проводиться внутрішній аудит. Внутрішній аудит проводиться з метою контролю за функціонуванням та організацією системи обліку та внутрішнього контролю, удосконалення систем виміру та інформування та дотриманням внутрішньогосподарської та законодавчої бази [64].

Контроль – це процес, що забезпечує досягнення цілей організації. Внутрішній і зовнішній контроль переслідує наступні цілі:

- надійність і повнота інформації;
- відповідність політиці суб'єкта господарювання, планам, процедурам та діючому законодавству;
- забезпеченість збереження активів;
- економічне та ефективне використання ресурсів суб'єкта господарювання;

- досягнення підрозділами суб'єкта господарювання поставлених цілей і завдань [65].

Тому, окрім внутрішнього аудиту і контролю, здійснюється зовнішній аудит і контроль. Такі процедури проводить контролюючий орган ДПС (табл.3.1).

Таблиця 3.1 - Порівняльна характеристика податкового аудиту і контролю

Критерій	Податковий аудит	Податковий контроль
Сутність	Перевірка на достовірність, повноту відображення/нарахування/сплати податків і платежів, законність ведення господарської діяльності	Нагляд за діяльністю підприємств щодо відповідності чинному законодавству, своєчасному і правильному відображенні податкових сум та їх сплати
Об'єкт	Діяльність підприємства, документація, звітування	Діяльність платників податків, визначення, нарахування і сплата
Суб'єкти	Контролюючий орган – податкова служба	Контролюючі органи (податкова і митна служби)
Функції	Контрольна, перевіряюча, спостереження, аналіз	Інформативна, профілактична, коригуюча
Принципи	Незалежність Систематизація Плановість Гласність Об'єктивність Відповідальність Доказовість	Незалежність Безприхилля (не втручатися в діяльність суб'єктів) Об'єктивність Контрольованість Підзвітність Відшкодування за нанесені збитки
	взаємозалежність систем, множинність	структурність, цілісність, ієрархічність,
Елементи	Участь сторін, докази, звіти Предмет перевірки Контрольні показники	Планування, предмет перевірки показники

Джерело: складено автором на основі [65].

Підґрунтям для надання фінансової звітності на перевірку є узагальнена управлінським персоналом інформація, яка потребує першочергової підготовки і перевірки на правильність та достовірність (рис. 3.2).

В ході підготовки суб'єктів господарювання до податкової перевірки очікуються наступні наслідки:

- Виявлення податкових ризиків заниження/завищення без оподаткування та сум податків і платежів, які належать сплаті до бюджетів;
- Мінімізація штрафних санкцій в результаті перевірок



Рисунок 3.2 - Етапи підготовки до податкової перевірки в процесі внутрішнього контролю

Джерело: складено автором на основі [65].

Воєнний час, нестабільність економіки і умови здійснення господарських операцій обумовлюють складність у підготовці до перевірок, а також самому здійсненні податкових перевірок. У зв'язку з цим, на рівні законодавства відкликано заборону на проведення будь-якого виду податкової перевірки, але не пізніше 01.08.2023р., згідно з яким після скасування воєнного/надзвичайного стану на території України розпочинається перебіг податкових строків (рис.3.3) [66].

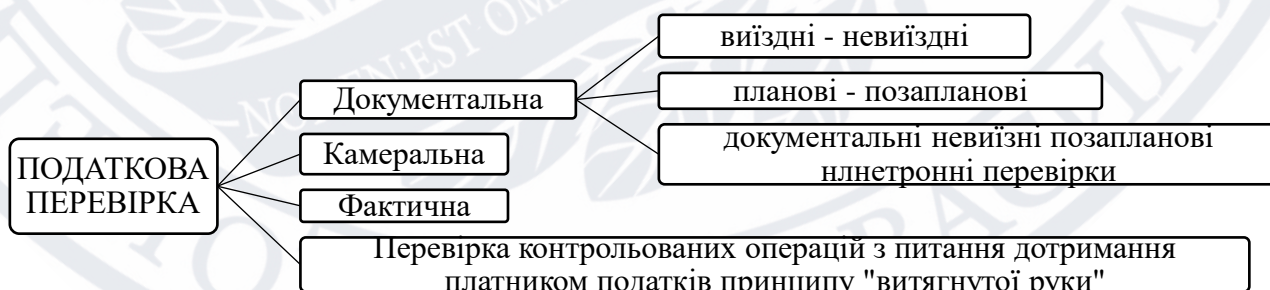


Рисунок 3.3 - Види податкових перевірок згідно Податкового кодексу України

Джерело: складено автором на основі [66].

Згідно з поновленням процесу перевірок платники повинні підготуватися:

- перевірити списки в Плані-графіку проведення податкової перевірки на наявність свого підприємства в переліку;
- поновити знання про сутність податкових перевірок, які здійснюються відповідно Податковому Кодексу (гл.8., ст 75-86);
- здійснити перевірку бази обліку на наявність ризиків за операціями по донарахуванню ПЗ за податками і платежами;
- підготувати аргументування для захисту інтересів підприємства у випадку появи спірного питання.

Платники податку піддаються різним видам перевірок, яким притаманні різні методи та інструменти (див. ДОДАТОК М).

Податкова перевірка являється одним з інструментів мінімізації ризику зменшення обсягу надходження податків і платежів від платників податку. Відповідно, в залежності від ступеня такого ризику встановлюється кількість документальних планових перевірок, які затверджуються планом-графіком (рис. 3.4). План графік складається на основі інформації про платників податків, отриманої в результаті проведення аудиту єдиного реєстру платників.

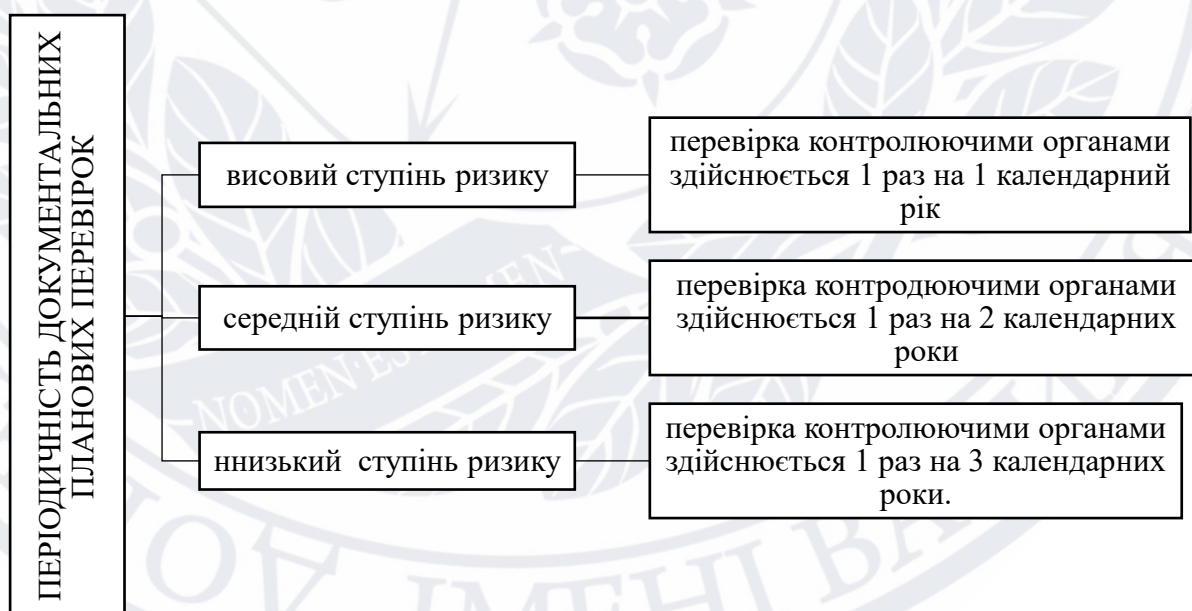


Рисунок 3.4 - Періодичність документальних планових перевірок в залежності ступені ризику платників

Джерело: складено автором на основі [67].

З початком війни на території України виникло достатньо питань щодо доцільності проведення податкових перевірок. Воєнні дії для більшості підприємств порушили процеси діяльності і спричинили проблеми своєчасного та повного відображення господарських операцій в обліку, включаючи ті, що пов'язані з податками і платежами, а також своєчасністю подачі податкових декларацій і сплати податкових зобов'язань. До того ж, податкова перевірка, як і сама підготовка до неї, вимагає достатню кількість часу, сил і ресурсів. У зв'язку з цим, на період воєнного стану заборонено здійснювати податкові перевірки, а ті, що були розпочаті, призупиняються. Вийнятком являються певні види камеральних, фактичних і документальних позапланових перевірок (табл.3.2).

Таблиця 3.2 - Види податкових перевірок, які дозволено здійснювати на період воєнного стану

Вид податкової перевірки	Об'єкт/предмет/підстави перевірки	Термін проведення
Камеральна податкова перевірка	Перевірки звітності/податкових декларацій/зареєстрованих накладних/розрахунків, сплати податків тощо на предмет своєчасності	За період «лютий-травень» - з 21 липня 2022р по 20 вересня 2022р. За період «червень-липень» - з 21 серпня по 20 жовтня 2022р.
Фактична податкова перевірка	Перевірки пов'язані з отриманням інформації про порушення законодавства/розрахункових операцій/ведення касових операцій/відсутності ліцензій, патентів, трудових договорів та інше; За письмовим проханням споживача товарів/послуг про проведення перевірки підприємстві	-
Документальна позапланова перевірка	На основі: 1) Звернення платника податку; 2) Ліквідація, реорганізація, закриття одного з підрозділів тощо; 3) Підстави щодо ймовірного порушення валютного законодавства 4) Наявні підстави про порушення термінів з отримання імпортованих товарів/виручки у валюті за експорт 5) Контроль за трансфертним ціноутворенням 6) Невідповідність умов принципу «витягнутої	-

	руки»		
	7) несвоєчасно подана податкова декларация/розрахунки/звітність;		
	8) отримання податковими органами уточнюючого рахунку;		
	9) -недостовірність даних тощо		

Джерело: складено автором на основі [б].

Тобто, за чинним законодавством, яке функціонує в період воєнного стану, дозволяються податкові перевірки, що здійснюються на вимогу платників або користувачів. Основна мета таких перевірок – контроль за діяльністю підприємств для запобігання фінансових махінацій, економічної стабілізації через контроль за повнотою податкових надходжень, запобігання порушень законодавства. У випадку виявлення порушень в процесі проведення перевірки на платника податків накладаються штрафні санкції (ДОДАТОК Н).

Досліджуючи систему податкового нагляду за підприємницькою діяльністю варто звернути увагу на структуру системи, яка функціонує ззовні, внутрішньо, із залученням контролюючих органів та аудиторських фірм, здійснюючи нагляд і перевірку фактично за місцезрештуванням об'єкта, так і умовно – аналізуючи отриману документацію. Податковий аудит і контроль являються основними інструментами спостереження і регулювання держави. Основною метою даних заходів являється перевірка на достовірність і повноту нарахування і сплати податків і платежів. Таким чином державний бюджет забезпечується фінансами. У випадках невідповідності діяльності встановленим нормам і дозволам на рівні законодавства використовується системи штрафів, яка може частково покривати збитки, понесені у випадку несплати, бути додатковою підтримкою у випадках із незначними порушеннями чи відхиленнями. За рахунок детального опрацювання системи штрафів, але не великих ставок покарань, держава стимулює підприємців до прозорої діяльності і звертає їх увагу на можливість використання пільг та інших методів оптимізації задля зменшення рівня тіньової економіки.

3.2. Методика аудиту податків на підприємстві та оцінка рівня податкового навантаження

Аудиторська діагностика розрахунків за податками і платежами направлена на визначення щодо правильності нарахування відповідних сум податків та платежів, відображення в обліку та відповідних документах, своєчасності їх сплати, а також прогнозування та надання рекомендацій для виправлення. Під час проведення такої процедури аудитор здійснює пошук господарських операцій по відшкодуванню податків, діючи в рамках правового поля, основується на національні нормативи та міжнародні стандарти (ДОДАТОК П).

Нормативні бази обліку та аудиту мають між собою певні відмінності, а в багатьох випадках навіть суперечності. Так, в процесі діагностики аудитор керується основними положеннями міжнародного рівня:

— за стандартами **МСА 200-299** «Загальні принципи та відповідальність» регламентуються основи та методи здійснення контролю за якістю аудиту, формування аудиторської документації, відповідальності аудитора та відповідності аудиту нормативній базі;

— процес ознайомлення з суб'єктом господарювання, основними характеристиками та стану для визначення рівня ризиків викривлення регламентується міжнародним **стандартом аудиту 315** «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;

— основою для формування доказової бази в процесі незалежної перевірки, на основі якої формується аудиторський висновок, являється **стандарт 500** «Аудиторські докази»;

— визнання та розгляд основ проведення спеціалізованого аудиту відображено в міжнародному стандарті **МСА 800** «Особливі положення – аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», який використовується, в основному, під час проведення загальної аудиторської перевірки;

— особливості та методи проведення перевірки в рамках специфіки об'єкта описується в **МСА 805** «Особливості положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»;

— **за стандартом аудиту 810** (переглянутий) «завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності» частково розглядаються завдання, які пов'язані з елементами звітності, в нашому випадку – податки та платежі, їх особливостями та впливом на загальні показники [68].

Аудиторська «перевірка» даного об'єкту обліку може бути зовнішньою – податкове діагностування і внутрішньою – внутрішній аудит. Якщо зовнішня аудиторська перевірка полягає у залученні незалежного аудитора, який знайомиться із діяльністю підприємства, провадить детальну перевірку на різних рівнях, то внутрішній аудит безпосередньо пов'язаний із формуванням системи внутрішнього контролю нарахування, сплати, обліку та звітування за податками та платежами, яку підприємство самостійно встановлює на підприємстві.

Метою системи внутрішнього контролю є:

- контроль за правильністю ведення обліку, нарахувань, документування та розрахунків за податками і платежами,
- забезпечення технологічного контролю сплати податків,
- аналіз ефективності використання ресурсів та одночасне дотримання строків здійснення платежів,
- надання інформації внутрішнім користувачам.

На основі отриманої інформації будується система оптимізації податкового навантаження та розпочинається етап планування стратегічних дій для мінімізації податкових стягнень.

Оскільки на сучасному етапі облік досягнув рівня автоматизації, зі сторони управлінського персоналу вимагається багато зусиль, матеріальних витрат і часу на аналіз та планування, щоб законно «обійти» систему оподаткування та зменшити ризик отримання штрафних санкцій.

Говорячи про зовнішню «перевірку», аудитор використовує різні методи,

в тому числі і проводить оцінку системи внутрішнього контролю. Це пов'язано із аудиторськими ризиками, які є наявними, або ж можуть виникнути в процесі аудиту та сприяти викривленню або наданню некоректного аудиторського висновку. Тому, на початку проведення перевірки визначаються основні елементи аудиту (табл.3.3).

Таблиця 3.3 - Структурні елементи зовнішньої аудиторської діагностики ведення розрахунків за податками і платежами

Критерії	Характеристика
Мета аудиту	Надання незалежної думки щодо правдивості показників, пов'язаних з податковим законодавством, а також їх відповідності інформації, прописаної в обліковій політиці
Предмет	База оподаткування, система нарахування, ставки податків, складові податків
Завдання	Оцінити правильність визначення об'єктів та бази оподаткування; Перевірка на відповідність чинному законодавству; Перевірка правильності нарахування податків; Визначення щодо своєчасності подання податкових декларацій та сплати до відповідного органу; Діагностування проблем під час ведення податкового обліку; Надання консультацій, розробка рекомендацій тощо
Термін проведення	3 – 20 днів, Період перевірки може збільшуватися залежно від обсягу роботи

Джерело: складено автором на основі [68].

Джерелами інформації для перевірки являються:

- первинні документи – довідки, розрахунки, виписки банків, накладні, декларації тощо;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку;
- акти перевірок відповідними державними службами;
- всі форми фінансової звітності.

Слід зазначити, що в процесі отримання послуг від незалежного експерта об'єктами діагностики постають не тільки господарські операції, що пов'язані з податками і платежами, а й доходи-витрати підприємства, оскільки в більшості операцій закладені непрямі податки, а сума податку на прибуток напряму залежить від витратної та доходної частини підприємницької діяльності. Таким чином, аудитор здійснює перевірку в декілька етапів (табл.3.4) [69].

Таблиця 3.4 - Етапи проведення аудиторської перевірки за податками і платежами

№	Етапи	Процедури
1	Знайомство з діяльністю підприємства. Проведення оцінки системи оподаткування, що використовується на підприємстві, визначення ризиків	Знайомство з основною інформацією про підприємство; Оцінка системи нарахування та розрахунків за податковими платежами; Ознайомлення із системою документообігу; визначення рівня аудиторського ризику
2	Складання програми	Проведення оцінки системи внутрішнього контролю (ДОДАТОК Р); Формування програми проведення аудиту (ДОДАТОК С)
3	Перевірка правильності нарахувань, встановлення бази оподаткування, порівняння із законодавчими нормами	Звірка документів, проведення попередніх розрахунків, формування запитів до «третьох осіб», співставлення отриманої інформації з результатами тощо
4	Формування звіту за результатами проведеної перевірки	Узагальнення інформації, підбиття підсумків, формування висновку, рекомендацій тощо
5	Надання сформованих висновків замовнику	-

Джерело: складено автором на основі [69].

В процесі податкового аналізу оцінка системи внутрішнього контролю (СВК) - ключова процедура, яка надає можливість ідентифікувати вже на перших етапах суттєві викривлення та сформувані певне розуміння про діяльність підприємства

Подальшим кроком здійснення перевірки являється оцінка рівня податкового навантаження, яка служитиме основою для визначення обсягу інформації для аналізу і розробки методів оптимізації податкового навантаження. Практичне відображення даної процедури здійснимо на основі показників товариства з обмеженою відповідальністю ТОВ «Органік-Д».

Оцінка податкового навантаження базується на основі інформації, отриманої в процесі групування податкових платежів в залежності від джерел їх утворення (табл. 3.5) Відповідно до їх загальної суми визначається питома вага кожного податку, тобто оцінюється сутність такого стягнення та його вплив на фінансовий результат по відношенню до суми доходів, витрат, чистого прибутку і вартості самого товару.

Таблиця 3.5 - Групування податків і платежів в залежності від джерел їх сплати ТОВ «Органік-Д»

Назва податкового стягнення	Джерела сплати податків і платежів ТОВ «Органік-Д»					
	Дохід		Витрати		Прибуток	
	Сума, грн	Питома вага, %	Сума, грн	Питома вага, %	Сума, грн	Питома вага, %
ПДВ	X	X	-	-	-	-
Акцизний збір	X	X	-	-	-	-
Податок на прибуток	-	-	-	-	X	X
Плата за землю	-	-	X	X	-	-
Податок з власників транспортних засобів	-	-	X	X	-	-
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	-	-	X	X	-	-
...
Разом	X	100	X	100	X	100

Розроблено автором*

За результатами групування розраховують частку податків за відповідними формулами :

— у доходах:

$$\gamma_D = \frac{П_D}{D} * 100, \quad (3.1)$$

— у витратах:

$$\gamma_V = \frac{П_V}{V} * 100, \quad (3.2)$$

— в прибутку:

$$\gamma_P = \frac{П_P}{P} * 100, \quad (3.3)$$

• в ціні:

$$\gamma_C = \frac{(П_D + П_V + П_P)}{C} * 100, \quad (3.4)$$

де П_д, П_в, П_п — відповідно, сума податків з доходу, витрат та прибутку (грн.);

Д, В, П, Ц — відповідно, сума доходу, витрат, прибутку та ціни (грн).

Надалі оцінка податкового навантаження обчислюється за відносними показниками та коефіцієнтами ефективності наведених в *Додатку Т*.

Залежно від отриманих показників визначаються основні потреби та рівень необхідності втручання в наявну податкову систему підприємства (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Класифікація рівнів податкового навантаження від загального чистого доходу

Рівень, %	Характеристика
10-15	<ul style="list-style-type: none"> — потреба в податковому плануванні мінімальна; — за податковим платежем слідкує лише головний бухгалтер або його заступник
20-35	<ul style="list-style-type: none"> — дрібним і середнім фірмам бажано мати спеціального працівника; — великим фірмам – групу працівників, які займаються винятково питаннями контролю за податковими зобов'язаннями підприємства; — необхідність постійного контролю з боку фінансового директора або головного бухгалтера підприємства.
40-50	<ul style="list-style-type: none"> — податкове планування стає важливим елементом фінансово-планової роботи на підприємстві; — всі рішення ухвалюються з урахуванням податкового фактору;; — на великих і середніх підприємствах обов'язково наявна група ви відділ податкового планування; — участь в експертизі рішень щодо фінансово-господарської діяльності підприємства і зовнішніх податкових консультантів.

На основі даних за сумами податків ТОВ «Органік-Д», зазначених в податковій звітності, розрахуємо показники загального податкового навантаження.

Таблиця 3.7 – Показники загального податкового навантаження

Квартал 2022р.	Рівень ефективності оподаткування	Коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції	Коефіцієнт оподаткування доходів	Коефіцієнт оподаткування витрат
1	0,024	0,058	0,078	0,086
2	0,0174	0,089	0,098	0,098
3	0,0175	0,068	0,079	0,079
4	0,0184	0,038	0,036	0,036

В якості прикладу практичного застосування відносних показників за окремим податком наведемо розрахунки за податком на додану вартість і податком на прибуток (див. табл. 3.8, 3.9)

Таблиця 3.8 – Визначення податкового навантаження з ПДВ ТОВ «Органік-Д»

Назва показника	Коефіцієнт податкового навантаження доходів із ПДВ	Коефіцієнт податкового навантаження витрат із ПДВ	Коефіцієнт податкового навантаження виторгу від реалізації продукції із ПДВ
Формула	$\text{ПНД ПДВ} = (\text{ПЗ} - \text{ПК}) / \text{Д}$	$\text{ПНВ ПДВ} = (\text{ПЗ} - \text{ПК}) / \text{В}$	$\text{ПНВ РПДВ} = (\text{ПЗ} - \text{ПК}) / \text{ВР}$
Пояснення	Частка ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, в загальній сумі доходів	Частка ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, в загальній сумі витрат	Частка ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у виторзі від реалізації продукції
Кв-л 2022	1	0,19	0,14
	2	0,12	0,11
	3	0,10	0,09
	4	0,12	0,10

В загальному показники сягають рівня 10-15%, що говорить про достатній рівень наявного планування на підприємстві. Дані значення підтверджують ефективність ведення бухгалтерського обліку єдиним бухгалтером за розрахунками з ПДВ на підприємстві, оскільки контроль здійснюється постійно.

Таблиця 3.9 – Визначення податкового навантаження з ПнП ТОВ «Органік-Д»

Назва показника	Коефіцієнт податкового навантаження доходів із ПнП	Коефіцієнт податкового навантаження витрат із ПнП	Коефіцієнт податкового навантаження виторгу від реалізації продукції із ПнП
Формула	$\text{ПНД ПнП} = \text{ПнП} / \text{Д}$	$\text{ПНВ ПнП} = \text{ПнП} / \text{В}$	$\text{ПНП ПнП} = \text{ПнП} / \text{П}$
Пояснення	Частка нарахованого податку на прибуток підприємства у доходах товариства	Частка нарахованого податку на прибуток підприємства у витратах товариства	Рівень оподаткування прибутку товариства
Кв-л 2022	1	0,007	0,388
	2	0,003	-0,018
	3	0,009	-0,046
	4	0,005	-0,012

За наведеними розрахунками показники сягають мінімального рівня. Передусім, це пов'язано з економічною ситуацією в країні, яка вплинула на рівень доходу товариства. В складі рівня оподаткування прибутку товариства спостерігаються від'ємні значення. На це вплинуло відсутність доходу протягом 2022 року.

Наведена система показників оцінювання рівня податкового навантаження на підприємство дає змогу охарактеризувати різні аспекти впливу податкової системи на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. Система показників базується на даних бухгалтерського, податкового та управлінського обліку.

На сучасному етапі на практиці немає регламентованого типового документу оцінки СВК за податками і платежами, навіть у вигляді рекомендацій. Це може бути пов'язано із тим, що податкова законодавство встановлює жорсткі умови щодо ведення нарахувань, документування, розрахунків та сплати податкових платежів. В цей же момент часто проводиться податкове інспектування. Незважаючи на такий контроль зі сторони держави саме незалежна податкова діагностика являється поширеною послугою. Як вже говорилося раніше, податкова система України являється дещо складною та піддається постійним змінам, коригуванням, жорстким нормам. Оскільки більшість господарських операцій пов'язані саме з податками – купівля/продаж, розрахунки по заробітній платі, підсумок фінансового результату до оподаткування тощо, підприємства повинні здійснювати внутрішній контроль за даною ділянкою. Високий рівень внутрішнього контролю забезпечує повноту, відповідність законодавству та правильність за веденням розрахункових операцій. Ґрунтуючись на проведеній оцінці СВК, аудитор буде легше виявити проблемні ланки та надати більш правдиві висновки. Саме з таких міркувань нами було розроблено тест оцінки системи внутрішнього контролю, який би міг використовуватися зовнішніми аудиторами на практиці (див. ДОДАТОК Р).

Під час незалежної аудиторської експертизи й аналізу особлива увага приділяється документації та рахункам бухгалтерського обліку, в нашому випадку - 64 «Розрахунки за податками і платежами», 98 «Податок на прибуток». Узагальнений 64 рахунок має особливість відображення в балансі підприємства: в активі – якщо існує дебіторська заборгованість на кінець періоду, або в пасиві – визначена заборгованість являється кредиторською.

Тому під процес перевірки потрапляють всі етапи господарської діяльності. Щоб провести дійсно якісний аналіз, аудитор формує програму проведення процедури діагностування, згідно якої вносить інформацію про термін аналізу та перевірки конкретної частки об'єкта, необхідні робочі документи (ДОДАТОК С). Згідно побудованій програмі проводиться перевірка. В кінці процесу аудитор ідентифікує всі отримані показники: так, будуть зіставлятися дані Головної книги з регістрами аналітичного і синтетичного обліку, зі Звітом про фінансові результати, й в подальшому формуватиметься аудиторський висновок.

На основі проведеного аналізу визначено, що проведення аудиторських перевірок за таким об'єктом, як розрахунки за податками і платежами має свої особливості. В процесі аудиту зачіпаються доходна і витратна частини підприємства. Дослідження такого об'єкту є досить складним за рахунок документального нагромадження, використання на підприємстві пільг тощо. Додатковим навантаженням для аудитора являється проведення оцінки системи внутрішнього контролю, оскільки інструменти для такої процедури слід розробляти самостійно.

У зв'язку з виявленими проблемними аспектами, рішенням може постати формування Типової форми (шаблону) тесту оцінки СВК, який буде носити рекомендаційний характер. Оскільки нормативна база - національна та міжнародна з ведення обліку та аудиту - мають суперечності, слід провести доповнення до національних положень, або ж здійснити повну уніфікацію законодавчої бази.

3.3. Тенденції та перспективи аудиту податків в забезпеченні їх оптимізації

Часто власники підприємства, яке не підпадає під категорію тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку проходити процедуру зовнішнього незалежного аудиту, звертаються до професійних бухгалтерів з метою отримання впевненості в повноті, своєчасності, достовірності та прозорості ведення господарської діяльності і розрахунків за податками і

платежами. Таке рішення власників можуть бути пов'язані із залученням нових інвесторів, недовіри до найманого персоналу, проблем, які виникли в процесі діяльності тощо. Однак, користування таких послуг можуть бути пов'язані не тільки з отриманням впевненості.

Через зростання податкового тиску підприємства не бажають миритися із необхідністю сплати значної частки доходу до державного бюджету. Для вирішення такого питання підприємства звертаються до аудиторських компаній в пошуку оптимального рішення. Таким чином, попит на податкове консультування зростає паралельно зростанню обмежень і жорсткіших умов оподаткування зі сторони держави.

Податкове консультування - один із видів послуг, які надаються аудиторськими компаніями підприємствам, пов'язаних із податковим обліком господарської діяльності в межах національних і міжнародних норм законодавства, у вигляді рекомендацій, а також супроводжуючих дій в процесі вирішення питання при зверненні.

Податкове консультування має 4 структурні напрями, які в сукупності поєднують національний та міжнародний рівні задіяності (рис.3.5).

<p style="text-align: center;">1. tax advisory (консультаційні послуги за податками)</p>	<p style="text-align: center;">2. Compliance and GMS (відповідальність та GMS)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Податкова діагностика; • Надання консультацій; • Структурування бізнесу; • Написання і вдосконалення облікових політик; • Супровід при переході на МСФЗ; • Аналіз іноземних юрисдикцій за податковими факторами з урахуванням BEPS 	<ul style="list-style-type: none"> • Супровід бухгалтерського обліку • Подання звітності; • Супровід оформлення іноземних працівників;
<p>Податкове консультування</p>	
<p style="text-align: center;">3. Transfer pricing (Трансфертне ціноутворення)</p>	<p style="text-align: center;">4. Legal (юридична підтримка)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Підготовка звітності з ТЦУ; • Підготовка документації (аналіз ринку/операцій/документів і тд) 	<ul style="list-style-type: none"> • Юридична діагностика; • Юридичний супровід; • Юридичне консультування; • Юридичне структурування; • Супровід податкових перевірок та спорів

Рисунок 3.5 - Структурні напрями податкового консультування

Джерело: складено автором на основі [71, 72].

З позиції оптимізації податкового навантаження підприємці зацікавлені у напрямі tax advisory. За цим напрямом надається допомога в швидкому реагуванні на зміни в законодавстві, зменшити податкове навантаження на підприємство шляхом використання прогресивних методів і досвіду іноземних країн, які можуть бути задіяні в рамках національного законодавства (табл. 3.10).

Таблиця 3.10 - Спектр консультаційних послуг за податками

Консультаційна послуга	Сутність
Податкова діагностика	Послуга, за допомогою якої перевіряється діяльність підприємства аби виявити та мінімізувати податкові ризики.
Структурування бізнесу (податкова структуризація)	Побудова юридичного існування компанії, отримання/розпорядження/розподіл доходу, передача у власність (продаж/купівля)
Інші послуги	<ul style="list-style-type: none"> • Супровід при переході на МСФЗ; • Аналіз іноземних юрисдикцій за податковими факторами з урахуванням BEPS; • Прорахунок наслідків податкової оптимізації, взаємодії з нерезидентами

Джерело: складено автором на основі [70].

Податкова діагностика – супутня послуга, що часто використовується на практиці аудиторськими компаніями в забезпечені оптимізації суб'єкта господарювання. За своєю формою схожа до податкової перевірки податкової служби. Основна мета – пошук ризиків, надання рекомендацій, проведення комплексного аналізу бізнесу, супровід угод, і, як додаток, - надання впевненості в правильності ведення податкового обліку (табл. 3.11).

Таблиця 3.11 - Характеристика послуги «податкова діагностика» [71]

Критерій	Характеристика	
Сутність послуги	Підвищення податкової ефективності шляхом перегляду діючої діяльності і податкової системи оптимізації на підприємстві	
Користувачі послуги	<ul style="list-style-type: none"> • Підприємства, що зазначені в плані-графіку державної податкової перевірки • Підприємства, що зазнали змін управлінського персоналу; • Новостворені компанії; • Компанії, які взаємодіяли з проблемними контрагентами (проти покупців/продавців відкрито судову справу); • Компанії-отримувачі запитів контролюючих органів 	
Різновиди податкової діагностики	Комплексна	Перевірка всіх господарських операцій на відповідність чинному законодавству і правильність відображення
	Вибіркова	Проводиться на основі визначеного рівня суттєвості шляхом перегляду і аналізу суттєвих господарських

		операцій
	Діагностування за окремими операціями	Аналізується правильність документального оформлення, облік операцій, які відіграють важливу роль у визначенні суми податків до сплати.
Задачі	<ul style="list-style-type: none"> • Аналіз господарських операцій, що являються базою для ведення підприємницької діяльності; • Виявлення і оцінка ризиків; • Прорахунок наслідків і прогнозування; • Надання консультацій по мінімізації ризиків; • Аналіз потенційних ризиків, і впливу змін бізнес-спрямування на майбутні ризики; • Розробка системи підвищення податкової ефективності 	

Джерело: складено автором на основі [71].

Сам процес податкової діагностики потребує підготовки, визначення методології, інструментів і процедур, які в сукупності нададуть чітку і зрозумілу «картину» ситуації з податками у підприємства і слугуватиме основою для надання рекомендацій (табл. 3.12).

Таблиця 3.12 - Загальна характеристика процесу проведення податкової діагностики

Критерій	Опис	
Концептуальна основа	Облікова політика	
Методологія	<ul style="list-style-type: none"> • зведення даних декларацій з бухгалтером/СЕА, • переконання відповідності з фінансовою звітністю; • аналіз елементів податків (різниці, нарахування зобов'язань; аналіз операцій з нерезидентами тощо); своєчасність сплати - комплайнс; 	
Процес податкової діагностики		
Підготовка	Знайомство зі специфікою підприємства та його діяльністю; Проведення зустрічі-обговорення з керівниками/власниками/інвесторами, управляючим персоналом (бухгалтери, менеджери, юристи); Ознайомлення з обліковою політикою, системами ведення бухгалтерського/податкового обліку, Аналіз стану податкового обліку	
1 блок Аналіз операцій	<i>Процедури по суті:</i>	
	Перевірка сутності і сутєвості	Аналіз журналу проведень по операціям і рахункам; Фільтрування за великими операціями
	Відповідність стандартам	Співставлення операцій за витратами/доходами/позиками/кредитами, підходами до обліку запасів і основних засобів зі НПСБО, МСБО, Податкового/Митного кодексів, МСФЗ тощо
	Кореляція	
1 блок розгляд взаємодії за контрагентами і	<ul style="list-style-type: none"> • правильність розрахунку зобов'язань з податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств і податку на доходи нерезидентів та інших (за необхідності); • Перевіряються контракти, первинні документи та 	

нерезидентами	внутрішні положення на наявність податкових ризиків
2 блок судовий розгляд	Обговорення зі спеціалістами сфери фінансів та податків виявлених і потенційних ризиків та першочергові питання для їх вирішення
4 блок узагальнення	Підготовка пакету звіту за проведеною діагностикою і рекомендацій щодо оптимізації податкового навантаження на підприємстві.

*Розроблено автором**

В результаті користування послуги податкової діагностики клієнт-підприємство отримує повноцінну модель оптимізації податкового навантаження, в якій проведено і надано інформацію з:

- оцінки ризиків з урахуванням тенденцій і практики використання методів оптимізації;
- методичні рекомендації оптимізації податкових ризиків і зменшення сум податків до сплати;
- оцінки податкової/судової практики із супроводом у випадку наявних судових справ.

В процесі податкової діагностики велика увага приділяється обліковій політиці, оскільки вона містить інформацію про діючу систему ведення обліку господарської діяльності підприємства. На практиці аудиторі стикаються з тим, що даний нормативний документ не дає повного забезпечення функціонування суб'єкта господарювання і потребує доопрацювання. Поширеною проблемою являється відсутність таких розділів і ланок, як:

- Дисконтування – обов'язкова ланка, яка пов'язана з обліком заборгованостей, основних засобів в процесі коригування для податку на прибуток, витрат і доходів;
- Класифікація і опис резервів, які використовуються на підприємстві;
- Методологія визначення знецінення активів;
- Призначення і сутність документів нетипової форми;
- Деталізація за договорами специфічних операцій тощо [72].

Всі зазначені проблемні аспекти описуються у звіті по проведеній діагностиці з наведенням інформації про суттєвість кожної визначеної проблеми.

Таким чином, аудит податків являється не тільки процедурою перевірки фінансової/податкової звітності, виявлення проблемних аспектів задля надання правдивої і об'єктивної оцінки діяльності підприємства для зовнішніх користувачів. Супутні послуги в аудиті, які пов'язані з податками і платежами, націлені на виявлення основних помилок в побудові системи податкового обліку підприємством, здійснення оцінки її ефективності і ступені ризикованості, розробці методів удосконалення існуючої системи, наданих у формі рекомендацій і надання допомоги з підготовки до державної податкової перевірки.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

За підсумками першого розділу можна зробити наступні висновки:

1. Система контролю за податками і платежами являється досить складною і підкріплена значною кількістю нормативних документів різних рівнів – від міжнародного (МСА, МСФЗ) до внутрішнього нормативного (облікова політика). Перевірка на достовірність, своєчасність і повноту визначення/нарахування і сплати податкових зобов'язань провадиться внутрішнім незалежним аудитором (за наявності даного підрозділу на підприємстві), державними контролюючими органами (ДПС), які здійснюють податковий аудит, а також незалежними професійними бухгалтерами – аудиторами, як в розрізі обов'язкової аудиторської перевірки фінансової звітності, так і у формі супутніх послуг податкового консультування на вимогу підприємства.

2. Контроль податкового навантаження зі сторони держави здійснюється безперервно у різних форматах – консультації, поінформування, запити, перевірки різного виду. Основна увага приділяється документальному забезпеченню. Причина такого пильного нагляду за документацією пов'язана з

постійними змінами форм бланків та інформації, що повинна зазначатися за реквізитами, та регламентацією граничних термінів подання і реєстрації. За рахунок штрафних санкцій, а точніше їх мінімальних ставок, держава нагадує про зобов'язання, які стоять перед платниками податків. Значна частина підприємницької діяльності України представлена малим і середнім бізнесом. У зв'язку з цим, нинішні ставки державних та місцевих податків та їх кількість являються досить обтяжливими саме для окреслених суб'єктів господарювання. В цей же час, для більших підприємств, які мають вихід на міжнародний ринок, ставки податків прирівнюються до 0. Для стимулювання та розвитку суб'єктів малого бізнесу доцільно було б, зі сторони держави, встановити пропорційні ставки податків та платежів.

3. Аналіз податкового навантаження як одного з прийомів що використовується при перевірці та діагностиці, надає інформацію щодо формування впевненості в реальності показників податкової звітності. На основі проведеного аналізу системи податкового навантаження ТОВ «Органік-Д» визначено що використання відносних показників надає інформацію для порівняння відповідності показників діяльності зі сформованою організаційною системою, системою планування і оптимізації.

На відміну від незалежної аудиторської перевірки в основі процесу незалежного податкового діагностування лежать не тільки міжнародні стандарти. При наданні супутніх послуг спеціалісти визначають методи та інструменти в залежності від того, за якими положеннями (стандартами) провадить своєю діяльність клієнт.

ВИСНОВКИ

Перед кожним домогосподарством стоїть задача: ведення ефективного управління всіх видів діяльності. Податкові зобов'язання визначають потенціал кожного суб'єкта господарювання, діючи з двох різних сторін – платників і держави. На основі проаналізованих теоретичних і практичних аспектів було визначено наступне:

1. За дослідженням еволюції становлення понять *«податки»* і *«платежі»* визначено, що податкові платежі провадять своє формування з давніх часів. Поняття містять в собі характеристику і ознаки, які з кожним століттям конкретизуються та множаться, охоплюючи всі їх функції з різних сторін. Спостерігається тенденція до розширення функцій, які притаманні податкам і платежам, а також роль їх різноплановості – стимулювання і нагромадження. Даний аналіз надає можливість побачити значення податкових стягнень не тільки зі сторони витрат для підприємства та фінансового «тягаря», а й як ефективний інструмент стимулювання підприємницької діяльності.

2. На основі аналізу нормативного регулювання було визначено, що структура системи оподаткування являється розширеною, оскільки регулювання обліку з нарахування та розрахунків за податками і платежами здійснюється зі сторони бухгалтерського та податкового законодавств одночасно. Ведення бухгалтерського обліку постає основою для ведення розрахунків обов'язкових платежів, таким чином відокремлення і ведення податкового обліку являється недоцільним.

3. Податкові стягнення в обліку і аудиті сприймаються за різною пріоритетністю: в бухгалтерському обліку – це предмет і процеси, і в системі посідають останнє місце як підведення підсумків за певний період, в системі аудиту розглядаються як предмет, однак з позиції державного аудиту податки – предмет для контролю та перевірки, а для незалежної діагностики – предмет для перевірки і розробки системи оптимізації, посідаючи пріоритетне місце. В

системі бухгалтерського обліку розрахунки податків потребують більшої уваги, ніж за звичайними господарськими операціями, формуючи окрему «ланку».

4. При обліку розрахунків за податками і платежами наявна відсутність деталізації за аналітикою за видами податкових платежів у Плані рахунків на державному рівні призводить до складності створення єдиної системи обліку за податками. Є необхідність введення в рекомендаційній формі плану рахунків із зазначенням аналітики, що дасть можливість спростити методологію розрахунків, а також основи для створення єдиною розрахункової податкової системи. Відсутність уніфікації та єдиної спрощеної системи документального забезпечення формує значну кількість документів, що характеризується додатковим навантаженням при формуванні звітності. Основним документом, який являється регулятором даних питань – облікова політика, яка містить основи внутрішнього контролінгу за правильним відображенням, нарахуванням та розрахунком доходів і витрат, за якими визначається сума податків і платежів до сплати.

5. Методологія оптимізації податкового навантаження в Україні базується на суперечностях в законодавстві. В більшості випадків, підприємства не готові до визначення і постійного моніторингу задля побудови системи оптимізації і обирають шлях «тіньової економіки». В якості вирішення на законодавчому рівні було б доцільно сформуванню програму підтримки, квот, пі розшири перелік пільг, акцентуючи увагу на залучення підприємств до інших сфер діяльності, направлених на соціум.

6. Одним із методів покращення ефективності ведення обліку за податками і платежами, і бухгалтерського обліку в цілому являється використання програмних забезпечень. Використання інформаційної системи обліку полегшує документальне нагромадження за рахунок автоматизації та прискорює процес обробки даних. На сучасному етапі проблематикою у використанні ІСО являється широкий асортимент програмних продуктів, однак за функціоналом вони не здатні в повній мірі забезпечити процес автоматизації за всіма сегментами господарської діяльності. Також використання податкового

планування як одного з інструментів оптимізації надає переваги, оскільки йде мова про повноцінне використання знань і поінформованості про зміни та неузгодженості законодавчої системи. За рахунок методів удосконалення систем обліку і звітності, однак різних підходів та методів в країнах світу сформувались облікові моделі, які відрізняються одна від одної. Уніфікація являється досить складним процесом через специфіку економічного розвитку країн і систем регулювання податкових стягнень.

7. Як і зазначалось раніше, українська податкова система потребує програми податкового стимулювання. В сучасних умовах глобальні проблеми і соціальні тенденції моральних принципів могли б посприяти розробці відповідного інструментарію. В даному випадку було б доцільно залучення методів корпоративної соціальної відповідальності. На прикладі використання податкових пільг у боротьбі з екологічними проблемами іноземні країни показали ефективний результат в поєднанні таких об'єктів як «податкове стимулювання – вирішення соціальних та глобальних проблем».

8. Податкове навантаження у зв'язку з безперервним процесом реформування потребує постійного моніторингу, контролю, перевірки та незалежної думки для достовірності. Всі ці функції розділяють між собою Державна податкова служба і аудиторські компанії.

9. ДПС провадить свою діяльність використовуючи різні види перевірок, які пов'язані з аналізом документації, контролюючи і перевіряючи повноту надходжень до державного бюджету. Не винятком являється і звернення з вимогою про перевірку самим платником. Це пов'язано із ліквідацією, реорганізацією, продажем або ж відкриттям додаткового підрозділу. Таким чином власники підприємства забезпечують себе впевненістю щодо правильності ведення діяльності.

10. Що стосується незалежної перевірки, вона направлена більше на отримання впевненості в достовірності фінансових і податкових показників, задля надання впевненості зовнішнім користувачам – зацікавленим особам. Для цього професійні бухгалтера аудитори здійснюють аналіз підприємства,

системи внутрішнього контролю використовуючи форми тестування, розроблені під відповідну діяльність і специфіку господарської діяльності об'єкта (тест оцінки СВК, робоча програма тощо). Єдиною проблемою, що може виникати в ході перевірки – суперечності національного і міжнародного положень. Це питання потребує огляду, аналізу і доопрацювання зі сторони держави для підтримки перевіряючих компаній і власників об'єктів перевірки.

11. Незалежна перевірка являється не тільки додатковим нагромадженням для підприємств, а й допомогою в оптимізації податків. Залучивши аудиторську компанію за супутньою послугою «податкове консультування чи податкова діагностика» клієнт отримує не тільки впевненість в фінансових показниках, а й аналіз всіх сегментів господарських операцій, які пов'язані з податковими зобов'язаннями, відповідністю законодавствам, аналіз взаємодії з нерезидентами, доходом і витратами. За результатами такого аналізу клієнту надається підґрунтя та чіткі вказівки-рекомендації для побудови механізму оптимізації податкового навантаження, доопрацювання над інструментами системи обліку – в даному випадку це облікова політика, а також супровід процесу вирішення проблем, пов'язаних із судовими конфліктами.

Якщо вчасно звернути увагу, розробити стратегії з удосконалення обліку за податками і платежами, й вносити корективи поступово, інформуючи суб'єктів заздалегідь – це дозволить створити ефективну систему контролю над процесом нарахування та сплати податкових платежів, веденням спрощеної узагальненої системи за податками на рівні кожного суб'єкта господарювання, а також шляхом внесення структурних змін в облікову політику буде здійснюватися регулювання з обліку за податками і платежами на локальному рівні. На основі виявлених проблем було запропоновано декілька прийомів та методів, які зможуть на більш поглибленому рівні сприяти на удосконалення та ефективне функціонування системи оподаткування, спростить ведення обліку за господарською діяльністю та розрахункових операцій за податками і платежами.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Словник основних термінів: Державна податкова служба України URL: <https://tax.gov.ua/korisni-posilannya/slovník> (дата звернення: 18.05.2023)
2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 01.01.2013 р. № 2456-VI, 2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 18.02.2023)
3. Податкова система: мульт. навч. посіб. / Іванов Ю.Б. та ін. Харків: ХНЕУ ім. Семе́на Кузне́ця, 2018. 31-34 с.
4. Мака́рчук О.В. Сутність, функції, елементи податків і принципи оподаткування в Україні. *Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування. Серія «Теорія та історія державного управління»*. 2019 № 1.
5. Конституція України: офіц. текст. Київ : офіційне інтернет-видавництво. КМ, 2021. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/constitution> (дата звернення: 28.06.2023)
6. Податковий кодекс України.: Закон України від 23.12.2010. №2755-VI: станом на 22 червн. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 28.06.2023)
7. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012. №4495-VI: станом на 22 червн. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 28.06.2023)
8. Господарський кодекс України: Закон України від 21.07.2020 № 436-IV: URL: станом на 31 березн. 2023 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 28.06.2023)
9. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003. № 435-IV: станом на 10 червн. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 29.06.2023)
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. 996-XIV: станом на 10 серп. 2022 р. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 28.06.2023)

11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ міністерства фінансів України від 18.01.2000 №27/4248: станом на 03 лист..2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 28.06.2023)

12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток": Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2001 №47/5238: станом на 17 лют.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 28.06.2023)

13. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №288/4509: станом на 29 лип. 2022 р.. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 28.06.2023)

14. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.99 №751/4044: станом на 01 січ. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 28.06.2023)

15. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 №860/4153 : станом на 03 лист. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 28.06.2023)

16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку. *Матер. газети «Все про бухгалтерський облік»*. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/accounting> (Дата звернення: 29.06.2023)

17. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій»: Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929_005: станом на 01 січ. 2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_005#Text (дата звернення: 30.06.2023)

18. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти»: Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2021

№929_016: станом на 01 січ. 2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#top (Дата звернення: 30.06.2023)

19. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність»: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2013. №929_066: станом на 01 січ. 2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_066#Text (Дата звернення: 30.06.2023)

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток»: Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929_012: станом на 01 січ. 2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012#Text (Дата звернення: 30.06.2023)

21. Плахтій Т.Ф. Об'єкти обліку розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства. *Облік і фінанси АПК: освітній портал, 2021 р.* URL: <http://magazine.faaf.org.ua/ob-ekti-obliku-rozrahunkiv-za-podatkami-vidpovidno-do-buhgalterskogo-ta-podatkovogo-zakonodavstva.html> (дата звернення: 01.07.2023)

22. Валовий внутрішній продукт в Україні: статистичні показники на дату 18.10.2021. *Міністерство фінансів України.* URL: <https://index.minfin.com.ua/economy/gdp/> (дата звернення: 28.10.2023)

23. Рівень тіньової економіки в Україні в 2018 році склав 47% від ВВП – дослідження на дату 11.09.2019. *Економічна правда.* URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/news/2019/10/11/652509/> (Дата звернення: 28.10.2023)

24. Клим Н., Мужевич Н., Грицак О. Адаптація податкового аудиту до умов воєнного стану: організаційний та методичний аспект. *Галицький економічний вісник.* 2023. Том 82. ч.3. С. 38-46.

25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291: станом на 10 серп. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 19.10.2023)

26. Мелень О.В., Скуменко Г.В. Організація податкового обліку та формування облікової політики на підприємстві / *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: інфраструктура ринку*. 2021р. Вип. 60. С. 217-221
27. Про благодійну діяльність та благодійні організації Ст. 3. : Закон України від 05.07.2012 №5073-VI: станом на 11 лют. 2022 р. (дата звернення: 20.10.2023)
28. Благодійна діяльність: особливості оподаткування : Офіційне видання Державної фіскальної служби України. *Вісник від 24.10.2014 №40*. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7617>
29. Про Митний тариф України: Закон України від 19.10.2022 № 2697-IX URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T222697> (Дата звернення: 12.10.2023)
30. Оптимізація і мінімізація податків: роз'яснення аудиторів компанії «Аудит. Бухгалтерія. Аутсорсинг». URL: <http://surl.li/pboov>
31. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI: станом на 12 січ. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (Дата звернення: 15.10.2023)
32. Онищенко В. Левадський І. ЄСВ 2023: тижневик «Головбух», від 12.12.2022. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/9211-sv-u-2022-rots> (дата звернення 15.10.2023)
33. Зінкевич А.В. Загальна характеристика етапів аудиту податків і платежів: *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Причорноморські економічні студії 2018. Вип. 26 ч. 4. С. 141-146.
34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291: станом на 10 серп. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (Дата звернення: 19.10.2023)
35. Даянкач А. Корпоративна соціальна відповідальність - підтверджується сертифікатом. URL: <https://www.dqsglobal.com/uk-ua/navchajtesya/blog/korporativna-social%27na-vidpovidal%27nist%27->

[pidtverdzhuet%27sya-sertifikatom](#) (дата звернення: 20.10.2023)

36. Кузьмін О.Є., Станасюк Н.С., Уголькова О.З. Соціальна відповідальність бізнесу: поняття, типологія та чинники формування. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку*: матеріали наук. конф. Вип. 2 ч. 6. 2021. С 56-64
37. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження диференційованої рентної плати за видобування газу природного: Закон України від 15.03.2022 № 2139-IX. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T222139> (Дата звернення: 15.03.2023)
38. Ecobusiness Group: Ставки екологічного податку 2022: платформа рішень для менеджерів природоохоронної діяльності. URL: <https://ecolog-ua.com/news/stavky-ekologichnogo-podatku-2022>
39. Податковий кодекс України: Розділ VIII. Екологічний податок: Закон України від 23.12.2010. №2755-VI.: станом на 22 червн. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Дата звернення: 28.06.2023)
40. Белоусова К. В Україні з 2024 року збільшать ставки екоподатку за забруднення водойм: медіаполітика Екополітика. URL: <https://ecopolitic.com.ua/ua/news/v-ukraini-z-2024-roku-zbilshat-stavki-ekopodatku-za-zabrudnennya-vodojm/>
41. Хто платить екологічний податок, якщо стаціонарне джерело забруднення здається в оренду?: Головне управління ДПС у м. Києві, роз'яснення від 27.09.2021. URL: <https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/516352.html> (дата звернення: 20.10.2023)
42. Якщо річний обсяг викидів двоокису вуглецю перевищує 500 тонн за рік, суб'єкти господарювання зобов'язані зареєструватися платниками екологічного податку: Державна податкова служба України: оф. портал. URL: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-486743.html>
43. Ecobusiness Group: Яка практика екологічного податку в світі?: платформа рішень для менеджерів природоохоронної діяльності. URL: <https://ecolog-ua.com/news/yaka-praktyka-ekologichnogo-opodatkuvannya-u-sviti>

44. Макарчук Р. Екологічний податок: світовий і український підходи. *Форум Deloitte*. URL: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/deloitte-press/2019/green-tax.html>
45. Федчишин В. Застосування екологічних податків в Україні – дослідження 21.05.2023р. *Центр економічної стратегії*. URL: <https://ces.org.ua/environmental-taxes-in-ukraine-policy-brief/>
46. Класифікація інформаційних систем підприємства. *Finance-Credit.News. Бухгалтерський учет. Основы бухгалтерского учета*. URL: <https://finance-credit.news/buhgalterskogo-ucheta-osnovyi/klasifikatsiya-informatsiynih-sistem-64469.html>
47. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2017 року "Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій): указ президента України: станом на 15 трав. 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/133/2017#Text> (дата звернення 15.11.2023)
48. Грибовська Ю.М., Кононенко Ж.А. Застосування інформаційних систем в управлінні підприємством. *Журнал «Економіка і суспільство»* 2023р. Вип. 47. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2171/2098> (дата звернення: 15.11.2023)
49. ТОП-10: Бухгалтерські програми для України: фак. журнал «LiveBusiness». URL: <https://www.livebusiness.com.ua/ua/tools/accounting/>
50. Програма 1С: Підприємство, що це таке? / ITEZ URL: <https://itez.com.ua/about-us.html> (дата звернення: 15.11.2023)
51. BAS Бухгалтерія – рішення для масового ринку: Business Automation Software. URL: <https://www.bas-soft.eu/soft/bas-mass/bas-accounting/> (дата звернення: 15.11.2023)
52. Інструкція М.Е.ДОС //УКРЗВІТ: укрзвіт розуміє про що бухгалтер мріє. URL: <https://ukrzvit.ua/instrukciya-medoc/> (дата звернення: 15.11.2023)
53. Податкове планування – збереження активів для бізнесу. Західна консалтингова група <http://surl.li/ouqda> (дата звернення: 15.11.2023)

54. Pavlotska K., Tarasenko L. Electronic administration of value added tax in Ukraine: issues of accounting organization and impact on business // International scientific students conference, issc 2023 „Challenges of accounting in the vision of young researchers” 09.03.2023 р. 94-101 URL: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/2677/ISSC%202023_09-10%20martie_p94-101.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення: 15.11.2023)
55. Класифікація видів обліку. *Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика*. URL: <https://www.subjectum.eu/economic/accounting1/3.html> (дата звернення: 15.11.2023)
56. Гевлич Л.Л. Сутність моделей співіснування бухгалтерського та податкового обліку: *Організація обліку в країнах з розвинутою економікою*. Облік зарубіжних країн (дата звернення: 16.11.2023)
57. Прокопчук О.Т. Специфіка податкових систем країн світу та України: репозитарій CORE. 2015р. С 94-101. URL: <https://core.ac.uk/about> (дата звернення: 16.11.2023)
58. Мережко С.П., Ушолік Н.Р. Лизунова О.М. Порівняльний аналіз податкових систем зарубіжних країн та України: наук. журнал «Економіка і суспільство». Вип. 25. 2021р. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/282/270> (дата звернення: 16.11.2023)
59. Приходько А.А. Консультація по податках в Німеччині : консультації [Prihodko&Partners](https://prihodko.com.ua). URL: <https://prihodko.com.ua/poslugy/migracziya-do-yevyropy/nimechchyna/konsultacziya-po-podatkah-v-nimechchyni/> (дата звернення: 16.11.2023)
60. Майстренко О.В. Шляхи удосконалення відшкодування податку на додану вартість: Міністерство Юстиції України. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_33460 (дата звернення: 16.11.2023)
61. Finance Business Service Бізнес в США: Податкова система США. URL: <https://fbs-tax.com/uk/tax-planning/usa/us-tax-system/> (дата звернення: 16.11.2023)
62. The Social Progress Imperative SOCIAL PROGRESS INDEX 2022:

Methodology.

URL:

<https://web.archive.org/web/20150526115610/http://www.socialprogressimperative.org/data/spi/methodology> (дата звернення: 16.11.2023)

63. Саварець А., Лещенко Н., Боярчук Д. Чому ПДВ в Україні та ПДВ у країнах ЄС – це два різні податки?: екс. дискусія., наук. вісник «Економічна правда». 02.03.2023. URL: <https://case-ukraine.com.ua/publications/chomu-pdv-v-ukrayini-ta-pdv-u-krayinah-yes-tse-dva-rizni-podatky/> (дата звернення: 17.11.2023)

64. Годована Л.Г., Бутинець Т.А. Внутрішній контроль та внутрішній аудит, схожість та відмінність URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=http%3A%2F%2Ffeztuir.ztu.edu.ua%2Fjspui%2Fbitstream%2F123456789%2F139%2F1%2F21.pdf&cflen=136133 (дата звернення: 17.11.2023)

65. Фільштейн Л.М., Бондар Ю.А. Основні аспекти внутрішнього аудиту як складової системи аудиту URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=http%3A%2F%2Ffeconomics.kntu.kr.ua%2Fpdf%2F28%2F15.pdf&cflen=194284&chunk=true

66. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text> (Дата звернення: 09.11.2023)

67. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ міністерства фінансів України від 02.06.2015 №524: станом на 11 лют. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text> (Дата звернення: 09.11.2023)

68. Міжнародні стандарти аудиту : *портал Міністерства фінансів України*. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit> (Дата звернення: 09.11.2023)

69. Зінкевич А.В. Загальна характеристика етапів аудиту податків і платежів: *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Причорноморські економічні студії 2018. Вип. 26 ч. 4. С. 141-146. (дата звернення: 09.12.2023)

70. Дробот В. Консультаційні послуги для інвестора: податкова діагностика (due diligence) та податкове структурування: консультування компанії надання професійних послуг. URL:

<https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/solutions/due-diligence-and-tax-structuring.html> (дата звернення: 09.12.2023)

71. Олехова О. Податкова діагностика: оцінка рівня дотримання податкового законодавства компанією, виявлення ризиків і можливості підвищення податкової ефективності. *Послуги KPMG*. URL:

<https://kpmg.com/ua/uk/home/services/tax/tax-advisory/business-tax/tax-diagnostics.html> (дата звернення: 09.12.2023)

72. Рибалко Ю. Дисконткування. Фінансовий і податковий аспект: практика оподаткування та трансфертного ціноутворення, EBS. URL:

<https://www.ebskiev.com/diskontuvannya-finansovij-ta-podatkovij-aspekt/> (дата звернення: 09.12.2023)

73. Компенсація витрат роботодавцю на оплату праці за працевлаштування ВПО: Державний центр зайнятості. URL:

<https://www.dcz.gov.ua/storinka/kompensaciya-robotodavcyam-za-vpo> (дата звернення: 09.01.2024)

74. Про затвердження Порядку надання роботодавцю компенсації витрат на оплату праці за працевлаштування внутрішньо переміщених осіб внаслідок проведення бойових дій під час воєнного стану в Україні: постанова Кабінету Міністрів України від 20.03.2022 №331: станом на 09 черв. 2023р. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 09.01.2024)

75. Уряд збільшив компенсації роботодавцям за працевлаштування фахівців з числа ВПО і ВПО з інвалідністю: Урядовий портал. *Міністерство економіки України* від 27.12.2023 р. URL:

<https://www.kmu.gov.ua/news/uriad-zbilshyv-kompensatsii-robotodavtsiam-za-pratsevlashtuvannia-fakhivtsiv-z-chysla-vpo-i-vpo-z-invalidnistiu> (дата звернення: 09.01.2024)

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Таблиця А.1 Класифікація податків та платежів, їх характеристика

1. За формою оподаткування – відмінність між цими податками полягає в участі на відповідному етапі формування ціни		
Прямі – закладаються на етапі виробництва. Сплату до бюджету платник податку здійснює напряму за сумою, що визначається на основі доходу за ставками, розміру об'єкта оподаткування (Податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб тощо)	Непрямі – входять на стадії реалізації. Такі податку сплачуються через механізм ціноутворення, а саме – входять до вартості товару, збільшуючи її на вагу цього ж виду податку (Акцизний податок, мито, податок на додану вартість)	
2. За періодичністю сплати		
Разові – сплачуються лише один раз у довгостроковому періоді (премія, винагорода за наукове відкриття, матеріальна допомога по оздоровленню)	Систематичні (регулярні) – сплачуються на постійній періодичній основі, протягом часового періоду якого володіння конкретним об'єктом, який підходить за своїми характеристиками під оподаткування	
3. За формою стягнення		
Грошові – стягуються лише в грошовому вимірнику	Натуральні – стягуються за різними видами вимірників (товари, продукти тощо). Наданий момент такого виду сплати вже немає	
4. За правовою ознакою		
Загальнодержавні – податки та платежі, що сплачуються до державного бюджету (ПДФО, ПП, ПДВ, екологічний податок, рентна плата, мито, акцизний податок)	Місцеві – сплачуються до місцевих органів, установ, фондів (податок на майно, єдиний податок, збір на місце для паркування, туристичний збір)	
5. Відносно платника		
Податок з юридичних осіб (податок на прибуток)	З фізичних осіб (ПДФО)	Змішаний (ПДВ)
6. За часом дії		
Звичайні	Надзвичайні - встановлюються з причини виникнення конкретних подій (військовий збір)	
7. За способом зарахування		
Закріплені – сплачуються до відповідних бюджетів протягом тривалого часу	Регулюючі – надходять до різних бюджетів (Акцизний податок)	
8. За економічною ознакою об'єкта оподаткування		
Податки на доходи та прибуток Податки на споживання	Майнові податки Ресурсні платежі/платежі рентного характеру	
9. Відносно джерела сплати		
Входять до складу: виробничих витрат; до виручки або доходу	сплачується з прибутку; сплачується із фінансового результату; стягуються із заробітної плати	
10. За джерелами оподаткування		
Накладаються на зароблені доходи	Накладаються на капітал, дивіденди, проценти	

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1 Порівняльна характеристика систем бухгалтерського обліку та обліку в оподаткуванні

Критерій	Бухгалтерський облік	Податковий облік (облік в оподаткуванні)
Відмінні риси		
1. Поняття	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Відображення даних за доходами і витратами, на підставі яких здійснюється нарахування та розрахунок за податками і платежами, базуючись на первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансової звітності тощо.
2. Об'єкт	майно організацій, зобов'язання і господарські операції, здійснювані організаціями в процесі їх діяльності.	майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством.
3. Принципи	<ul style="list-style-type: none"> — повне висвітлення — автономність — послідовність — безперервність — нарахування — превалювання сутності над формою — єдиний грошовий вимірник 	<ul style="list-style-type: none"> — безперервність — достовірність — своєчасність — єдиний грошовий вимірник — майнова відособленість — рівнозначність визнання доходів і витрат
4. Система документування		
Первинні документи	Товаро-транспортні накладні (ТТН), товарні чеки, акти виконаних робіт, бухгалтерська довідка	Податкова накладна, платіжні доручення; касові ордери; платіжні квитанції, бухгалтерські довідки; рахунки-фактури (інвойси)
Зведені документи	Облікові реєстри: Журнали-ордери, Відомості, книги, картки, машинограми, окремі листки	Податкові реєстри: Реєстри отриманих та виданих податкових накладних, Книга обліку доходів та витрат суб'єктів малого підприємництва.
Звітність	<p>Форми фінансової звітності:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Звіт про фінансовий стан (Баланс) (форма № 1), • Звіт про сукупний дохід (звіт про фінансові результати) (форма №2) • Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) • Звіт про власний капітал (форма № 4) • Примітки до річної фінансової звітності 	Податкова декларація за кожним видом податку, що сплачує підприємство.

Спільні риси

2. Зміст більшості операцій, що відображаються у обліку з метою оподаткування, взаємопов'язаний з бухгалтерськими проведеннями у фінансовому обліку
3. Документи податкової звітності, як це не парадоксально, виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку – лише вихідна інформаційна база, а потім ці самі форми податкової звітності є основою для записів в аналітичних реєстрах фінансового обліку.
4. Підприємство самостійно затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації.



ДОДАТОК В

Облікова політика підприємства «ОРГАНІК-Д»



ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ОРГАНІК-Д»

ТОВ «ОРГАНІК-Д» код ЄДРПОУ 41719602; ПІН 417196002213;
23310, Вінницька область, Тиврівський район, м. Гнівань,
Вул. Польова, 4А; р/р UA 143005280000026009455066528 в АТ «ОТП БАНК»
e-mail: organik.d.ltd.@gmail.com; тел. (096) 584 34 89

НАКАЗ № 28

29.12.2018 р

смт. Сутиски

«Про затвердження і введення в дію Положень про облікову політику»

Керуючись Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-XIV, затвердженими Міністерством Фінансів України положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), інструкціями та іншими нормативними актами, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, виконуючи вимоги, передбачені Статутом ТОВ «ОРГАНІК-Д», та з метою забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності,

НАКАЗУЮ :

1. Затвердити Положення про облікову політику ТОВ «ОРГАНІК-Д» (додається) та ввести його в дію з 01 січня 2019 року.
2. Директору ознайомити (під особистий підпис) із змістом Положення всіх посадових осіб та працівників, які мають відношення до його виконання. Надати усім працівникам бухгалтерії по 1 примірнику Положення про облікову політику.
3. Загальний контроль за виконанням цього Наказу залишаю за собою.
4. Безпосередній контроль за виконанням вимог Положення про облікову політику покладається на директора підприємства.

Директор

Кричковський В.Ю.



Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику ТОВ «Органік-Д»

1. Загальні положення

1.1. Положення про облікову політику і систему організації бухгалтерського обліку (далі – Положення) товариства з обмеженою відповідальністю ТОВ «ОРГАНІК-Д» (далі – підприємство) розроблено відповідно до вимог Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996), національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), інструкцій та інших нормативних актів.

1.2. Відповідно до Н(С)БО 1, облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності

1.3. Основними принципами складання фінансової звітності відповідно до Принципів підготовки фінансової звітності і Н(С)БО 1 є:

- принцип нарахування (результати операцій і інших подій визнаються, коли вони здійснюються, а не коли отримані або сплачені грошові кошти, і відображаються у фінансовій звітності того періоду, до якого вони відносяться);

- безперервність (фінансова звітність складається на основі припущення, що підприємство є безперервно діючим і залишається діючим в осяжному майбутньому).

1.4. Фінансова звітність Товариства складається відповідно до основних якісних характеристик, певними Принципами підготовки фінансової звітності і Н(С)БО 1:

- зрозумілість;
- доцільність (суттєвість);
- достовірність (правдиве уявлення, переважання сутності над формою, нейтральність, обачність, повнота);
- зіставність.

Товариство самостійно розробляє облікову політику і забезпечує її застосування так, щоб інформація, що відображається у фінансовій звітності, відповідала концепції, принципам якісним характеристикам і іншим вимогами П(С)БО.

1.5. Облікові політики послідовно застосовуються до аналогічних статей, за винятком випадків, коли Положення (Стандарт) вимагає/дозволяє проводити категоризацію статті. Облікова політика не підлягає зміні за винятком наступних випадків:

- зміна облікової політики передбачена стандартом П(С)БО, або зміною законодавства України;
- зміна облікової політики приведе до того, що у фінансовій звітності буде представлена більш надійна і доречна інформація.

У разі публікації нового Положення (Стандарту), зміни облікових політик здійснюються відповідно до його перехідних положень. Якщо новий стандарт не містить перехідних положень, перегляд облікової політики здійснюється добровільно та зміна застосовується перспективно. Зміни, що вносяться до змісту Положення про облікову політику Товариства, затверджуються директором.

1.6 Відповідальність за дотримання облікової політики покладається на керівника/директора Товариства.

2. Організаційно-технічні складові облікової політики

Організаційні основи бухгалтерського обліку. Формування основи організації та ведення бухгалтерського обліку, забезпеченням своєчасного реагування та інформування щодо потенційних змін в діяльності покладається на власників товариства, що передбачає встановлення відповідних зобов'язань його керівника (директора) та працівників бухгалтерії.

2.1. Для забезпечення відображення господарських операцій в бухгалтерського обліку на підприємстві створити обліково-аналітичний відділ на чолі з головним бухгалтером. Його права, обов'язки та відповідальність зазначені у посадовій інструкції, розробленою згідно з чинним законодавством та затвердженими директором підприємства. Склад і структура даного відділу наведені в додатку 1 до Положення та підтверджуються штатним розписом підприємства.

2.2. Головний бухгалтер підприємства:

- забезпечує застосування на підприємстві встановлених єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку під час складання та подання в установлені законодавством строки фінансової звітності;

- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, що здійснює підприємство;

- бере участь в оформленні матеріалів (документів), пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- відає розпорядження, що стосуються ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, які є обов'язковими для виконання всіма структурними підрозділами і працівниками підприємства;

- перевіряє стан бухгалтерського обліку в підрозділах підприємства;

- наділяється правом другого підпису, який він ставить на первинних документах та регістрах бухгалтерського обліку і відповідних звітах;

- несе особисту відповідальність перед керівником.

Із матеріально відповідальними (додаток 2 до Положення) та підзвітними особами, що придбавають матеріальні цінності (додаток 3 до Положення), укладаються договори про повну матеріальну відповідальність.

3. Організація документообігу підприємства.

Форма ведення бухгалтерського обліку передбачає використання комп'ютерної програми «1С».

3.1 Правила і порядок організації документообігу, графік документообігу, технологія обробки первинних облікових документів регламентуються Графіком документообігу (Додаток 3).

3.2. В Товаристві використовуються уніфіковані форми первинної облікової документації, затверджені Держкомстатом України. При оформленні фінансово-господарських операцій, по яких не передбачені уніфіковані форми застосовуються самостійно розроблені форми первинних облікових документів, у тому числі включені в Графік документообігу, і включають обов'язкові реквізити, встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність».

3.3. Право проведення господарських операцій і підпису первинних облікових документів мають особи, список яких встановлюється внутрішніми організаційно-розпорядними документами. Дані особи несуть всю повноту відповідальності за відповідність проведених операцій чинному законодавству і Статуту Товариства, відповідно до посадових інструкцій (Додаток 4).

3.4. Право одержувати і видавати товарно-матеріальні цінності дозволяється особам, список яких, затверджується внутрішніми організаційно-розпорядними документами. Дані особи несуть всю повноту відповідальності за відповідність проведених операцій чинному законодавству і Статуту Товариства, відповідно до посадових інструкцій.

3.5. Ведення бухгалтерського обліку в Товаристві здійснюється по єдиному робочому плану рахунків, розробленому на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 г. № 291. (Додаток 5)

3.6. Порядок організації і проведення інвентаризації майна і зобов'язань Товариства визначений Положенням про порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань, затверджений керівником Товариства .

3.7. Фінансова звітність по П(С)БО складається на основі інформації про активи, зобов'язання, капітал, господарські операції і результати діяльності Товариства за даними бухгалтерського обліку.

3.8. У строки, передбачені графіком документообігу, первинні документи та облікові реєстри бухгалтерського обліку, виготовлені на паперових носіях інформації, передаються до постійного архіву підприємства. Строки зберігання таких документів визначено наказом Мін'юсту від 12.04.12 р. № 578/5, в якому наведено перелік типових документів, що створюються під час діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів.

4. План рахунків бухгалтерського обліку.

4.1. Для відображення активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій бухгалтерській службі на чолі з головним бухгалтером використовувати робочий план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства, наведений у додатку 5 до Положення. У разі необхідності за рішенням головного бухгалтера на підприємстві можуть вводитися додаткові рахунки другого, третього та четвертого порядків.

4.2. Аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей організувати: в бухгалтерії – у кількісно-сумарному вимірі; на складах та структурних підрозділах – у кількісному вимірі.

5. Організація інвентаризаційної роботи.

5.1. Інвентаризація активів і зобов'язань, під час якої перевіряються їх наявність, документальне підтвердження і стан та здійснюється оцінка, визначається ефективність застосування окремих принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку і розробляються пропозиції щодо зміни окремих параметрів облікової політики на наступний звітний період (рік), проводиться перед складанням річної фінансової звітності підприємства, орієнтовно з 1 жовтня по 31 грудня, в обов'язковому порядку.

5.2. Інвентаризацію ТМЦ проводити щоразу:
у разі зміни матеріально відповідальної особи;
установлення фактів нестач готової продукції, товарів, інших матеріальних цінностей, пов'язаних з їх крадіжкою або псуванням;
реорганізації або ліквідації підприємства.

5.3. Інвентаризацію каси проводити не рідше одного разу на квартал. Інвентаризацію будівель і споруд здійснювати раз на два роки, біологічних активів тваринництва – двічі на рік. У всіх інших випадках об'єкти та періодичність проведення інвентаризації визначаються керівником чи власниками підприємства на підставі чинного законодавства, а також виходячи із плану-графіка інвентаризації.

5.4. Для проведення інвентаризаційної роботи (річної, планової та позапланової інвентаризації) затвердити постійно діючу інвентаризаційну комісію. Права, обов'язки та завдання, які покладаються на членів постійно діючої інвентаризаційної комісії, визначаються згідно з Положенням про інвентаризацію активів та та Методичними рекомендаціями з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств.

6. Фінансова звітність.

6.1. Підприємство визначає форми подання фінансової звітності відповідно до рекомендацій Н(С)БО 1.

6.2. Баланс складається методом розподілу активів і зобов'язань на поточні і довгострокові.

6.3. Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються в такому розмірі:

щодо інформації про господарські операції та події, пов'язані зі змінами у складі (рухом) активів, зобов'язань, власного капіталу – до 3 % вартості всіх активів, зобов'язань і власного капіталу відповідно;

для проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів необоротних активів застосовується відхилення залишкової вартості від їх справедливої вартості в розмірі 10 %;

щодо інформації про господарські операції та події стосовно доходів і витрат – до 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства;

для статей балансу – 3 % підсумку балансу;

статей звіту про фінансові результати – 3 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

статей звіту про рух грошових коштів – 4 % чистого руху грошових коштів від операційної діяльності;

статей звіту про зміни у власному капіталі – 3 % розміру власного капіталу.

6.4. Відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання (у тих звітних періодах, коли підприємство зобов'язане їх застосовувати в бухгалтерському обліку) наводяться в балансі в сумі, що визначається щоквартально на дату проміжної фінансової звітності.

6.6. Для підтвердження достовірності фінансової звітності щорічно проводити аудиторську перевірку незалежною аудиторською фірмою.

7. Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи.

7.1. Об'єкт основних засобів - це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу - найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

7.2. Визнавати основними засобами матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання яких понад один рік і вартість яких перевищує 20 000 грн. Необоротні матеріальні активи, вартість яких не перевищує 20 000 грн, відносити до малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА).

7.3. Для введення об'єктів основних засобів в експлуатацію, визначення строку їх корисного використання та ліквідаційної вартості створити постійно діючу комісію в складі: голови комісії – заступника директора, членів комісії у складі: головного бухгалтера, інженера-будівельника, головного інженера. При цьому строк корисного використання об'єктів основних засобів має відповідати мінімально допустимим строкам, установленим Податковим кодексом України.

7.4. Нарахування амортизації по об'єктах основних засобів, проводиться прямолінійним методом виходячи з терміну корисного використання цього об'єкту. Нарахування амортизації основних засобів починається з місяця наступного за датою введення в експлуатацію.

7.5. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів нараховується в першому місяці використання об'єкта в сумі 100 % вартості.

7.6. Переоцінку об'єктів основних засобів проводити за умов, що залишкова вартість окремого об'єкта більш ніж на 7 % відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу і проводиться перед формуванням і подачею річної фінансової звітності на основі висновків та рекомендацій, отриманих від інвентаризаційної комісії.

8. Довгострокові біологічні активи.

8.1. Об'єктом бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів вважати:

у рослинництві – види багаторічних насаджень (наприклад, виноградник);

тваринництві – види і групи робочої і продуктивної худоби (наприклад, свині, корови).

8.2. Строки корисного використання установлює спеціально створена комісія, склад якої представлено:

головою комісії – заступник директора;

членами комісії: головний бухгалтер, головний агроном, головний зоотехнік.

Встановлені строки не повинні бути меншими за строк, що передбачений податковим законодавством.

8.3. Оцінку довгострокових біологічних активів проводити за первісною вартістю.

8.4. Нарахування амортизації за даними активами здійснюється за прямолінійним методом.

9. Запаси.

9.1. Одиницею бухгалтерського обліку запасів вважати їх найменування (номенклатурна назва).

9.2. Облік транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ) відображати у складі вартості тих запасів, з придбанням яких вони утворилися. Якщо ТЗВ неможливо віднести до конкретного виду запасів, обліковувати їх на окремому субрахунку рахунків 20 (для виробничих запасів) та 28 (для товарів). При вибутті ТЗВ застосовувати формулу середнього відсотка.

9.3. Первісною вартістю сільськогосподарської продукції визнавати її виробничу собівартість.

9.4. Оцінку запасів, включаючи сільськогосподарську продукцію, при їх відпуску у виробництво, реалізації або іншому вибутті слід здійснювати за методом середньозваженої собівартості. Дану собівартість визначати згідно порядку, регламентованому п. 18 НП(С)БО 9.

9.5. Строк корисного використання МШП - малоцінних та швидкозношуваних предметів - установлювати окремим наказом керівника підприємства (крім спеціального одягу та спеціального взуття).

10. Поточні біологічні активи.

10.1. Об'єктами бухгалтерського обліку поточних біологічних активів вважати:

у рослинництві – окремі сільськогосподарські культури (наприклад: пшениця, ячмінь – все, окрім рису);

тваринництві – окремі види та групи тварин (Розведення великої рогатої худоби молочних порід, Розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів, Змішане сільське господарство).

У рослинництві об'єктами обліку витрат можуть бути роботи, виконані під урожай майбутнього року (оранка на зяб, снігозатримання, внесення добрив тощо).

10.2. Оцінку поточних біологічних активів здійснювати за первісною вартістю (виробничою собівартістю).

11. Дебіторська заборгованість.

11.1. Створювати резерв сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю за реалізовані продукцію, товари, роботи та послуги із застосуванням методу абсолютної суми сумнівної заборгованості на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів. Нараховувати суми резерву наприкінці звітнього року на дату балансу.

11.2. Довгострокова дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом, відображається в балансі за її теперішньою вартістю. Розрахунок теперішньої вартості однієї гривні в майбутньому (**PV**) здійснюється за формулою

$$PV = FV : (1 + i)^n,$$

де

FV – майбутня вартість;

i – ставка дисконтування;

n – число періодів, за які нараховують відсотки.

Ставкою дисконтування є переважна ринкова ставка відсотка на подібний інструмент (подібний за валютою, строком, типом ставки відсотка та іншими ознаками) із подібним показником кредитного рейтингу.

Денна ставка відсотка (**i_d**) розраховується за формулою

$$i_d = \sqrt[365]{(1 + i_{\text{рік}}) - 1},$$

де

i_{рік} – річна ставка відсотка, %.

12. Зобов'язання і резерви.

12.1. Створювати резерв коштів на забезпечення оплати відпусток працівникам підприємства у розмірі 10 % нарахованого фонду оплати праці, з урахуванням відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Сума забезпечення визначається щомісячно шляхом множення фактично нарахованої працівникам зарплати на відсоток, обчислений як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. Наприкінці року на дату балансу проводити інвентаризацію резерву коштів на забезпечення оплати відпусток працівникам.

. Облік і визнання зобов'язань і резервів в Товаристві здійснюється відповідно до П(С)БО 11.

12.2. Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітнього періоду.

Довгострокова кредиторська заборгованість, яка є фінансовим зобов'язанням, відображається в балансі за її теперішньою вартістю. Розрахунок теперішньої вартості однієї гривні в майбутньому (**PV**) здійснюється за формулою

$$PV = FV : (1 + i)^n,$$

де

FV – майбутня вартість;

i – ставка дисконтування;

n – число періодів, за які нараховують відсотки.

Ставкою дисконтування є переважна ринкова ставка відсотка на подібний інструмент (подібний за валютою, строком, типом ставки відсотка та іншими ознаками) із подібним показником кредитного рейтингу.

Денна ставка відсотка (**i_d**) розраховується за формулою:

$$i_d = \sqrt[365]{(1 + i_{\text{рік}}) - 1},$$

де

i_{рік} – річна ставка відсотка, %.

12.3. Зобов'язання Товариства, класифікується на довгострокові (термін погашення понад 12 місяців) і поточні (термін погашення до 12 місяців).

12.4. Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

12.5. Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;

не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

12.6. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

12.7. Поточна кредиторська заборгованість визначається і відображається в Балансі по первинній вартості, яка дорівнює справедливій вартості отриманих активів або послуг.

12.8. Товариство здійснює передачу частини довгострокової кредиторської заборгованості до складу короткострокової, якщо станом на дату Балансу за умов договору до повернення частини суми боргу залишається менше 365 днів.

12.9. Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

12.10. Товариство визнає як резерви – резерв відпусток, який формується щоквартально виходячи з фундації оплати праці і розрахункового оціночного коефіцієнта. Коефіцієнт розраховується виходячи з даних попередніх звітних періодів з урахуванням поправки на інформацію звітного періоду.

12.11. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості.

12.12. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

12.13. Суми створених забезпечень визнаються витратами в періоді нарахування (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7.

13. Витрати.

13.1. З метою організації обліку витрат діяльності за об'єктами затвердити Перелік підрозділів основного, допоміжного й обслуговуючого виробництв та об'єктів соціально-культурного призначення.

13.2. До загальновиробничих витрат відносити:

загальновиробничі витрати рослинництва;

загальновиробничі витрати тваринництва;

загальновиробничі витрати промислових виробництв;

фіксований сільськогосподарський податок (для платників цього податку);

орендну плату за земельні паї;

орендну плату за майнові паї.

13.3. Для розподілу і віднесення на витрати виробництва всі загальновиробничі витрати вважати змінними.

13.4. Загальновиробничі витрати розподіляти наприкінці року. За базу розподілу цих витрат прийняти:

для рослинництва – загальну суму витрат на виробництво продукції, за винятком вартості насіння;

тваринництва – загальну суму витрат на утримання тварин, за винятком вартості кормів;

промислових виробництв – загальну суму витрат на виробництво промислової продукції, за винятком вартості сировини, матеріалів та напівфабрикатів власного виробництва.

13.5. До витрат майбутніх періодів відносити:

витрати на оформлення передплати на газети, журнали, періодичні та довідкові видання;

сплачені авансом орендні платежі;

витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів.

14. Доходи.

14.1. Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Критерії визнання доходу, наведені в цьому Положенні (стандарті) 15, застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

14.2. Дохід від реалізації продукції признається, тоді, коли фактично здійснений перехід від продавця до покупця значних ризиків, переваг і контроль над активами (товар відвантажений і право власності передано) і дохід відповідає всім критеріям визнання відповідно до П(С)БО 15

14.3. Особливих умов визнання доходу від реалізації готової продукції відповідно до політики Товариства не передбачено.

14.4. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

інші операційні доходи;

фінансові доходи;

інші доходи.

15 Облік ПДВ.

Включати до складу витрат у день настання події:

суми ПДВ, не підтверджені зареєстрованими постачальниками податковими накладними, після спливу 1 095 днів із дати складання податкової накладної;

компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ за товарами/послугами, первісно придбаними для оподатковуваних операцій, у разі подальшого використання в негосподарській/пільговій діяльності.

Директор ТОВ «ОРГАНІК-Д»

В.Ю. Кричковський

(підпис)

Додатки:*

додаток 1 «Склад та структура бухгалтерської служби підприємства»;

додаток 2 «Перелік матеріально відповідальних осіб»;

додаток 3 «Графік документообігу»;

додаток 4 «Перелік посадових осіб, які наділені правом розпорядчого підпису документів»;

додаток 5 «Робочий План рахунків»;

Із Положенням ознайомлені:

Посада	ПІБ	Місце для підпису
головний бухгалтер	Н.М.Вахрушева	
заступник головного бухгалтера	Н.Г. Лампеєва	
завідуючий складом	Л.К. Карпов	
завідуючий фермою	М.К. Проскурін	



Organic-D

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ОРГАНІК-Д»

Додаток 1 до Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику ТОВ «ОРГАНІК-Д»
«ЗАТВЕРДЖУЮ»
Директор ТОВ «ОРГАНІК-Д»
В.Ю. Кричковський
29.12.2018р

Склад та структура бухгалтерської служби підприємства

№ з/п	Посада	Ділянка обліку (коло посадових обов'язків)	Кількість штатних одиниць
1	Головний бухгалтер	Контроль за обліком активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства	1 (одна)
2	Заступник головного бухгалтера	Облік виробництва	1 (одна)
3	Бухгалтер	Облік товарно-матеріальних цінностей Облік заробітної плати Облік за податками і платежами	3 (одна)
4	Касир	Облік касових операцій, облік грошовий коштів	1 (одна)



ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ОРГАНІК-Д»

Додаток 2 до Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику ТОВ «ОРГАНІК-Д»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор ТОВ «ОРГАНІК-Д»
В.Ю. Кричковський
29.12.2018р

**Перелік
матеріально відповідальних осіб**

№ з/п	Посадові особи
1	Касир
2	Завідувач складу ПММ
3	Завідувач ТМЦ
4	Завідувач ферми ВРХ
5	Заступник завідувача ферми ВРХ
6	Бригадир
7	Головний інженер



Додаток 3 до Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику ТОВ «ОРГАНІК-Д»
ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор ТОВ «ОРГАНІК-Д»
В.Ю. Кричковський

Графік документообігу

Господарська операція	Назва документа	Створення документів		Перевірка документа				Оброблення документа		Передання до архіву		Зберігання документа
		Кількість примірників	Відповідальний за оформлення	Строк виконання	Відповідальний за перевірку	Хто надає	Строк подання в бухгалтерію	Виконавець	Строк виконання	Виконавець	Строк подання	Строк зберігання документа на підприємстві
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Касові документи												
Оприбуткування готівки в касу	Прибутковий касовий ордер (типова форма № КО-1)*	1	Бухгалтер	У день надходження готівки в касу	Заступник головного бухгалтера	Касир	У день надходження готівки	Головний бухгалтер	Наступного дня після оприбуткування готівки	Головний бухгалтер	Січень наступного за звітним року	3 роки**
Видавання готівки з каси	Видатковий касовий ордер (типова форма № КО-2)***	1		У день виплати готівки з каси			У день видавання готівки		Наступного дня після видавання готівки			
Документальне оформлення операцій, пов'язаних з основними засобами (далі – ОЗ)												

Зарахування об'єктів ОЗ до складу ОЗ підприємства	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів***	1	Постійно діюча комісія	У день приймання ОЗ	Бухгалтерія	Матеріально відповідальна особа	У день приймання об'єкта ОЗ	Бухгалтер	Наступного дня після приймання ОЗ	Головний бухгалтер	Січень наступного за звітним року	3 роки з моменту ліквідації об'єкта ОЗ
Ліквідація ОЗ	Акт списання основних засобів****	2	Постійно діюча комісія	У день прийняття комісією рішення про ліквідацію об'єкта ОЗ	Бухгалтерія	Матеріально відповідальна особа	Наступного дня після підписання документа членами комісії	Бухгалтер	Наступного дня після ліквідації ОЗ	Головний бухгалтер	Січень наступного за звітним року	3 роки з моменту ліквідації об'єкта ОЗ
Документальне оформлення виробництва та виходу готової продукції												
Облік молока, надоеного на фермі	Журнал обліку надою молока (сільгоспоблік, форма № 112)*****	1	Завідувач ферми	Щодня згідно з надоями впродовж 15 днів	Бухгалтерія	Завідувач ферми	1-го та 16-го числа	Бухгалтер	Наступного дня після надходження документа в бухгалтерію	Головний бухгалтер	Січень наступного за звітним року	3 роки
Із графіком документообігу ознайомлені: (дата, посада, П. І. Б. і підпис працівників)												



ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

«ОРГАНІК-Д»

Додаток 4 до Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику ТОВ «ОРГАНІК-Д»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор ТОВ «ОРГАНІК-Д»

В.Ю. Кричковський

29.12.2018р

**Перелік посадових осіб,
які наділені правом розпорядчого підпису документів**

1	2	3
№ з/п	Види документів	Посадові особи, що мають право підпису
1	Фінансові звіти	Директор, головний бухгалтер
2	Податкові звіти	Директор, головний бухгалтер
3	Статистична та оперативна звітність	Директор або заступник директора, головний бухгалтер
4	Господарські договори	Директор
5	Регістри бухгалтерського обліку	Головний бухгалтер, бухгалтер-виконавець
6	Розрахунково-платіжні документи	Директор, головний бухгалтер
7	Касові документи	Директор, головний бухгалтер, касир
8	Виробничі та матеріальні звіти	Касир, касир-контролер, завідувач складу, бригадир, завідувач виробництва, начальник машинно-тракторного парку, завідувач заготівельного пункту
9	Документи з надходження товарно-матеріальних цінностей	Керівник структурного підрозділу, матеріально відповідальна особа
10	Документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей	Директор, головний бухгалтер
11	Документи на приймання необоротних активів	Директор, заступник директора, головний бухгалтер
12	Матеріали інвентаризації	Голова і члени інвентаризаційної комісії, матеріально відповідальна особа



Organic-D

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ОРГАНІК-Д»

Додаток 5 до Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику ТОВ «ОРГАНІК-Д»
ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор ТОВ «ОРГАНІК-Д»
В.Ю. Кричковський
29.12.2018р

Робочий План рахунків

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Аналітичні рахунки третього порядку		Аналітичні рахунки четвертого порядку	
код	назва	код	назва	код	назва	код	назва
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість				
		101	Земельні ділянки				
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель				
		103	Будинки та споруди				
		104	Машини та обладнання				
		105	Транспортні засоби				
		106	Інструменти, прилади та інвентар				
		108	Багаторічні насадження				
		109	Інші основні засоби				
13	Знос основних засобів						
14	Довгострокові фінансові інвестиції						
15	Капітальні інвестиції						
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю				
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю				
		163	Довгострокові				

			біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю				
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю				
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю				
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю				
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи						
20	Виробничі запаси	201	201 Сировина і матеріали				
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби				
		203	Паливо				
		204	Тара, тарні матеріали				
		205	Будівельні матеріали				
		206	Матеріали, передані в переробку				
		207	Запасні частини				
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення				
		209	Інші матеріали				
		211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю				
21	Поточні біологічні активи	213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	2131	Молодняк великої рогатої худоби	21311	Телиці до 1 року
						21312	Телиці від 1 до 2 років
						21313	Нетелі
						21314	Бички до 1 року

						21315	Бички від 1 до 2 років
						21316	Доросла ВРХ на відгодівлі
22	Малоцінні та швидкозношувальні предмети						
23	Виробництво						
27	Продукція сільськогосподарського виробництва						
28	Товари						
30	Готівка	301	Готівка в національній валюті				
		302	Готівка в іноземній валюті				

«ФРАГМЕНТ ПЛАНУ РАХУНКІВ ЩО ВИКОРИСТОВУЄТЬСЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ОРГАНІК-Д»»

ДОДАТОК Г

Таблиця Г1 - Типова кореспонденція операцій з нарахування та розрахунків за податками і платежами

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
«Роздрібний» акцизний податок			
1	Реалізовано підакцизну продукцію (товар)	301	701 (702)
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701 (702)	641/ПДВ
3	Нараховано акцизний податок	701 (702)	641/Акцизний податок
4	Перераховано акцизний податок до бюджету	641/Акцизний податок	311
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки			
1	Відображено річну суму податку на нерухомість	39	641/Податок на нерухомість
2	Списано у витрати суму податку на нерухомість за квартал	92 (93)	39
3	Перераховано до бюджету суму податку за квартал	641/Податок на нерухомість	311
Плата за землю			
1	Відображено річну суму плати за землю	39	641/Плата за землю
2	Списано у витрати місячну суму плати за землю	92 (91, 93)	39
3	Перераховано до бюджету місячну суму плати за землю	641/Плата за землю	311
Екологічний податок			
1	Нараховано екологічний податок	92 (23, 91)	641/Екологічний податок
2	Сплачено екологічний податок до бюджету	641/Екологічний податок	311
Рентна плата			
1	Нараховано рентну плату	92 (23, 91)	641/Рентна плата
2	Сплачено рентну плату до бюджету	641/Рентна плата	311
Транспортний податок			
1	Відображено річну суму транспортного податку	39	641/Транспортний податок
2	Списано у витрати суму транспортного податку за квартал	92 (93)	39
3	Перераховано суму транспортного податку за квартал до бюджету	641/Транспортний податок	311
Збір за місця для паркування транспортних засобів			
1	Нараховано збір за місця для паркування транспортних засобів	92	642/Збір за паркування
2	Сплачено збір за паркування до бюджету	642/Збір за паркування	311
Туристичний збір			
1	Надано послуги тимчасового проживання	36	703
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641/ПДВ
3	Нараховано туристичний збір	703	642/Турзбір
4	Перераховано туристичний збір до бюджету	642/Турзбір	311

ДОДАТОК Д

Таблиця Д. 1 - Порівняння ставок екологічного податку за викиди в атмосферу

Ставки екологічного податку за викиди в атмосферу зі стаціонарних джерел					
Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, грн за 1 т.		Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, грн за 1 т.	
	2021	2022- 2023		2021	2022-2023
Азоту оксиди	2451,84	2574,43	Марганець та його сполуки	19405,92	20376,22
Аміак	459,85	482,84	Нікель та його сполуки	98872,97	103816,62
Ангідрид сірчистий	2451,84	2574,43	Озон	2451,84	2574,43
Ацетон	919,69	965,67	Ртуть та його сполуки	103931,28	109127,84
Бензпірен	3121217,74	3277278,63	Свинець та його сполуки	103931,28	109127,84
Бутилацетат	552,23	579,84	Сірководень	7879,65	8273,63
Ванадію п'ятиокис	9196,93	956,78	Сірковуглець	5120,56	5376,59
Водень хлористий	92,37	96,99	Спирт н-бутиловий	2451,84	2574,43
Вуглецю окис	92,37	96,99	Стирол	17903,89	18799,08
Вуглеводні	138,57	145,50	Фенол	11128,67	11685,10
Газоподібні фтористі сполуки	6070,39	6373,91	Формальдегід	6070,39	6373,91
Тверді речовини	92,37	96,99	Хром та його сполуки	65822,27	69113,38
Кадмію сполуки	19405,92	20376,22	Двоокис вуглецю	10,00	30,00
Ставки екологічного податку за викиди інших типів речовин в атмосферу					
Речовини (сполуки) за класами небезпечності			На які не встановлено клас небезпечності		
Клас небезпечності	Ставка податку, грн за 1т		Безпечний рівень впливу речовини (сполук), мг на 1 м3	Ставка податку, грн за 1т	
	2021	2022-2023		2021	2022-2023
I	17536,42	18413,24	Менше ніж 0,0001	738187,86	775097,25
II	4016,11	4216,92	0,0001-0,001 (включно)	63247,95	66410,35
III	598,4	628,32	Понад 0,001-0,01 (включно)	8737,07	9173,92
IV	138,57	145,5	Понад 0,01 – 0,1 (включно)	2451,84	2574,43
			Понад 0,1	92,37	96,99

Таблиця Д.2 - Прогнозовані ставки екологічного податку на забруднення водних об'єктів

Забруднююча речовина	2021	2022	2023	2024	2025
Азот амонійний	1610,48	3865,15	7730,30	11595,456	12883,84
Органічні речовини (БСК 5)	644,6	1547,04	3094,08	4641,12	5156,80
Завислі речовини	46,19	110,86	221,71	332,568	369,52
Нафтопродукти	9474,05	22737,72	45475,44	68213,16	75792,40
Нітрати	138,57	332,57	665,14	997,704	1108,56
Нітрити	7909,77	18983,45	37966,90	56950,344	63278,16
Сульфати	46,19	110,86	221,71	332,568	369,52
Фосфати	1287,18	3089,23	6178,46	9267,696	10297,44
хлориди	46,19	110,86	221,71	332,568	369,52
Групи речовин з гранично допустимою концентрацією/безпечним рівнем впливу					
До 0,001 (включно)	126743,5	404984,40	809968,80	1214953,2	1349948,00
Понад 0,001-0,1 (включно)	122347,23	293633,35	5872,66,70	880900,06	978777,84
Понад 0,1-1 (включно)	21092,69	50622,46	101244,91	151867,37	168741,52
Понад 1-10 (включно)	2146,63	5151,91	10303,82	15455,736	17173,04
Понад 10	429,72	1031,33	2062,66	3093,984	3437,76

Таблиця Д.3 - Порівняння ставок екологічного податку за розміщення окремих видів надзвичайно небезпечних відходів

Види відходів	Ставка податку, грн за 1 од.	
	2021	2022-2023
Обладнання та прилади, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням	865,47	952,02
Люмінесцентні лампи	15,06	16,57
Ставки податку встановлені в залежності відповідного класу/рівня небезпеки відходів		
Клас/рівень небезпеки відходів	2021	2022-2023
I клас – надзвичайно небезпечні	1405,65	1546,22
II клас високонебезпечні	51,20	56,32
III клас – помірно небезпечні	12,84	14,12
IV клас – малонебезпечні	5,00	5,50
Малонебезпечні нетоксичні відходи гірничої промисловості	0,49	0,54

Таблиця Д. 4 - Порівняння ставок податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їхніми виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк (ст. 248.1 ПКУ)

Категорія відходів	За тимчасове зберігання радіоактивних відходів, грн за 1м3		За тимчасове зберігання радіоактивних відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання, грн за 1 см3	
	2021	2022-2023	2021	2022-2023
Високоактивні	602418,72	632539,66	20080,63	21084,66
Середньоактивні та низькоактивні	11245,14	11807,4	4016,11	4216,92

Таблиця Д.5 - Порівнювання ставки екологічного податку, грн у розрахунку на 1 кВт-год виробленої електричної енергії експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомні електростанції)

Показник	Рік	
	2021	2022-2023
1 кВт-год	0,0127	0,0133



ДОДАТОК Е

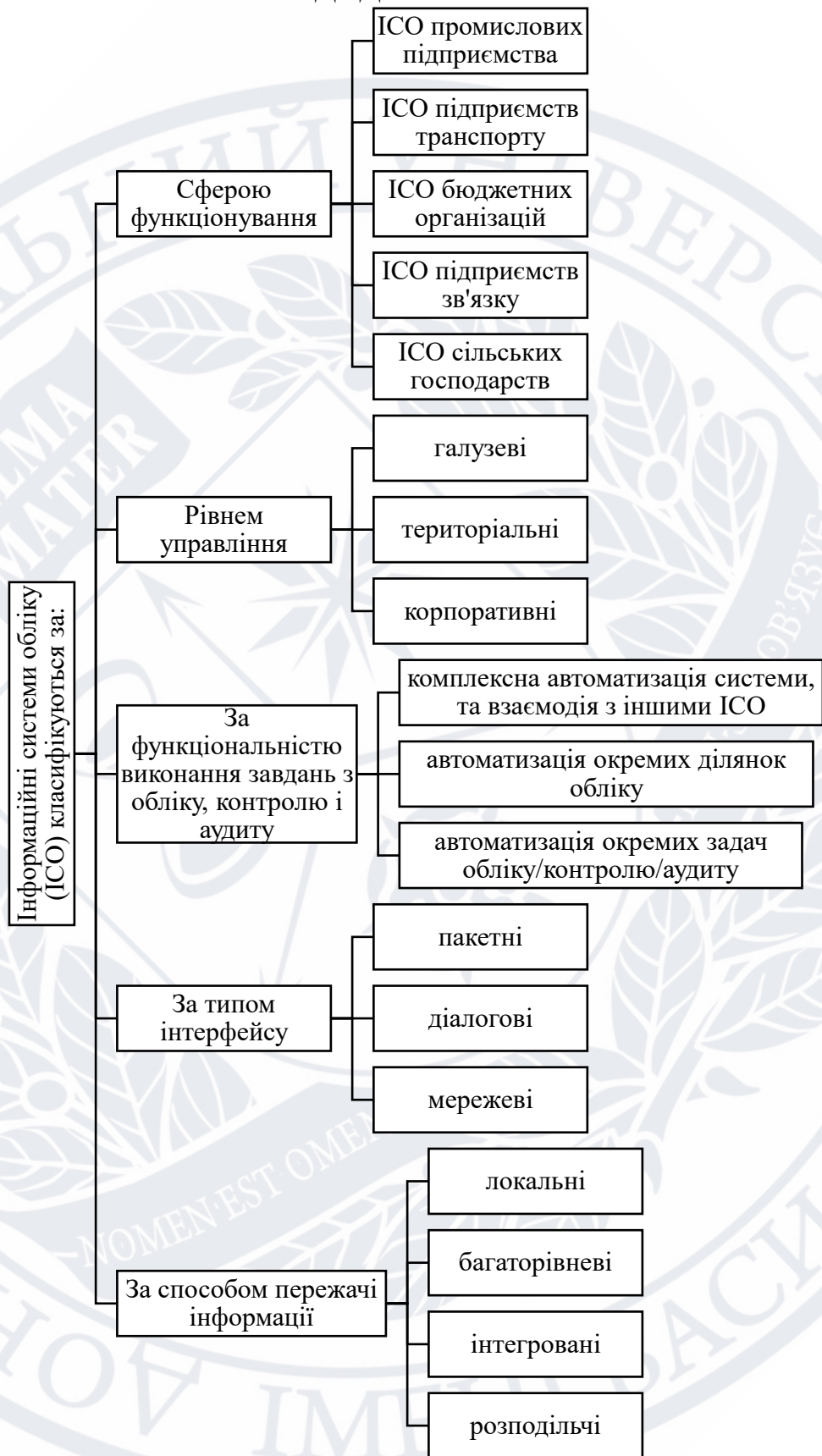


Рисунок Е1 - Класифікація автоматизованих інформаційних систем

Джерело: складено автором на основі [46].

ДОДАТОК Ж

Таблиця Ж1 - Поширені інформаційні системи обліку та їх характеристика

Назва ІСО	Сфера застосування	Характеристика
Широко поширені програмні забезпечення, які обмежили в застосуванні на законодавчому рівні		
1С-підприємство	Облік: бухгалтерський, податковий, кадровий	Автоматизація ведення господарської діяльності, систематизація бази даних, формування звітності, розрахунки з контрагентами і робочим персоналом, ведення обліку за пов'язаними особами [50]
BAS-бухгалтерія	Облік: Бухгалтерський, податковий	Повна автоматизація процесу обліку, підготовка податкової регламентованої звітності, автоматизація різних служб на підприємстві [51]
Основні українські програмні продукти, які широко застосовуються в бухгалтерському, податковому обліку, контролю		
My Electronic Document (M.E.DOC)	Бухгалтерський облік	Забезпечення автоматизації документування, використання електронного підпису, обмін податковими накладними та актами виконаних робіт, формування/реєстрація/відправка/отримання форм фінансової звітності; зберігання цінних паперів в єдиній базі документів. [52]
MASTER: Бухгалтерія	Бухгалтерський, податковий облік	Автоматизація обліку ресурсів: Придбання, вибуття, залишки, фактичні виробничі витрати, розрахункові операції з контрагентами, ведення податкового обліку Формування звітів
BOOKKEEPER	Облік: Оперативний, Податковий	Доступ до формування первинних документів у співробітників; Обробка і перевірка документації зі сторони бухгалтера, формування фінансової звітності; Контроль за рухом коштів і товарів
Деловод (Dilovod)	Облік: Управлінський, Бухгалтерський,	Автоматизація управлінського та бухгалтерського обліку; Автоматична перевірка на правильність і достовірність даних (пошук і виправлення помилок); Формування електронної звітності
Дебет Плюс	Облік: Бухгалтерський, оперативний	Автоматизація всього процесу бухгалтерського обліку; Робота з обліковими регістрами, розрахунками
Облік SaaS	Всі види обліку	Автоматизація всіх видів обліку на підприємстві; Можливість формувати консолідовану звітність; Робота з клієнт-банком, ведення розрахункових операцій за контрагентами та співробітниками
Іноземні програмні забезпечення, які широко застосовуються в бухгалтерському, податковому обліку, контролю та аудиті		
SAP	Ведення корпоративної діяльності; Бухгалтерський облік,	Потужна система з елементами штучного інтелекту, обробки даних, процесу моделювання, з використанням аналітики; Дозволяє будувати бізнес-моделі; Швидко вносити зміни в систему; Здійснювати прогнозування; Розрахунки з контрагентами, Створення і управління

	Фінанси	проектами
Microsoft Dynamics	Фінансове управління, аналіз бізнес-діяльності, електронна комерція, дистрибуція, управління виробничих процесів	Забезпечення автоматизації документування, використання електронного підпису, обмін податковими накладними та актами виконаних робіт, формування/реєстрація/відправка/отримання форм фінансової звітності; Автоматизація обліку ресурсів: придбання, вибуття, залишки, фактичні виробничі витрати, розрахункові операції з контрагентами, ведення податкового обліку
Microsoft Excel	Бухгалтерський і податковий облік, контроль, аудит	Ведення розрахунків; Прогнозування; Порівняння інформації; Співставлення і обробка даних в процесі аудиту; Ведення типових форм документації

Джерело: складено автором на основі [48, 49].

ДОДАТОК К
Запропонована форма бухгалтерської довідки

(найменування підприємства)

«Розрахунок податків і платежів»

(період: за _____ 20__ р.)

№	Назва податку	База для оподаткування за податком	Ставка податку	Сума нарахованого податку	Граничний термін сплати	Форма податкового звіту	Граничний термін звітування
1							
2							

Відповідальна особа

(Дата)

(Підпис)

Розроблено автором*

ДОДАТОК Л

Таблиця Л1 - Порівняння характеристик внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю

Ознака	Внутрішній аудит	Внутрішній контроль
Дата і місце зародження поняття	Початок ХХ століття США	ХVІІІ століття США
Визначення	Елемент внутрішнього контролю, незалежне об'єктивне підтвердження та консультування, розроблені для підвищення ефективності та покращення діяльності підприємства	Засіб зворотного зв'язку між об'єктом управління й органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень. Внутрішній контроль — це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятним управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети.
Завдання	Надання впевненості щодо узагальненої інформації	Ведення контролю за виконанням відповідних дій в процесі ведення господарської діяльності, а також відповідності закону, доцільності та прозорості
Функції	Аналіз узагальненої інформації у підготовленій фінансовій звітності на її достовірність, прозорість та доречність	Контроль ведення господарської діяльності
Об'єкт	Стан ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, фінансова звітність, стан активів підприємства забезпеченість підприємства власними обіговими коштами	Ризик господарських операцій, тобто рух наявного на підприємстві майна, що знаходиться на його території, джерел його надходження, створення та розподіл прибутку, зміна власника та перерозподіл власності
Суб'єкт	Підрозділ підприємства внутрішнього аудиту	Керівництво підрозділів та відділів
Орієнтування на	Інтереси власників, інвесторів та фіскальні служби	Керівництво, власники
Залежність	Незалежні від уповноважених осіб підприємства	Підпорядковуються керівництву та вище уповноваженим особам
Регламентуються	Внутрішні документи, облікова політика, внутрішні накази та законодавча база	-
Ризики	Аудиторський	-
Види	1) Аудит в інтересах власників, 2) В інтересах керівництва, 3) Змішаний	-
Роль	1) Аналіз ефективності та надійності ведення обліку, 2) Оцінка правильності ведення документування,	1) Перевірка достовірності й повноти фінансової інформації в процесі ведення господарської діяльності,

	<p>3) Контроль за станом розрахунків, 4) Надання рекомендацій щодо ведення підприємницької діяльності</p>	<p>2) Перевірка за своєчасністю ведення розрахункових операцій, документування, звітування тощо 3) Перевірка на відповідність ведення підприємницької діяльності згідно встановленому плану, 4) Перевірка системи забезпечення діяльності підприємства обліковій політиці, законодавчим нормам, та їх узгодженню, 5) Перевірка заходів забезпечення активів та ресурсів підприємства.</p>
--	---	---

ДОДАТОК М

Таблиця М.1 - Характеристика видів податкової перевірки

Риси	Назва виду податкової перевірки					
	Документальна				Камеральна	Фактична
	Невиїзна	Виїзна	Планова	Позапланова		
Предмет перевірки	Достовірність, своєчасність, повнота нарахування за зобов'язаннями по податках та зборах згідно ПКУ					
	Відповідність законодавчим нормам, які контролюються відповідними контролюючими органами					
	Дотримання трудового законодавства на підприємстві і наявність документального підтвердження трудових відносин					
Підстави для проведення	-За зверненням платника; -Ліквідація, реорганізація, закриття одного з підрозділів тощо; -За декларацією платника подана заява про відшкодування ПнП у розмірі більше 100 тис.грн; -Наявні підстави про порушення термінів з отримання імпортованих товарів/виручки у валюті за експорт	Ймовірність несплати податків та зборів підприємством, невиконання законодавчих норм	-Перевірка на підставі інформації про порушення; -несвоєчасно подана податкова декларація/розрахунки/звітність; -отримання податковими органами уточнюючого рахунку; -недостовірність даних тощо	Перевірка всієї податкової звітності у суцільному порядку	Перевірка на підставі інформації про порушення, зазначених п.80.2 ПКУ	
База для перевірки	Податкові декларації, всі види звітності, облікові реєстри, первинні документи, результат інших перевірок тощо			Податкові декларації, митні декларації інформація СЕА, дані єдиного реєстру податкових накладних/акцизних накладних тощо	Податкові декларації, ліцензії, свідоцтва, касова книга, виписки, трудові договори та їх відповідність законодавчим нормам	

Місце проведення	Приміщення ДПС	Фактичне місцерозташування платника/підприємства	Приміщення ДПС/ Фактичне місцерозташування платника/підприємства	Приміщення ДПС	Фактичне місцерозташування платника/підприємства
Умови проведення	-	Безпечний доступ, територіальний допуск на підприємстві (майно, приміщення, документи, об'єкти оподаткування), допуск до документів довідок, згода на проведення інвентаризації ОЗ/ТМЦ/коштів/готівки.			
Умови допуску посадових осіб ДПС до перевірки	Попереднє поінформування у формі рекомендованого листа (копія наказу про проведення перевірки + письмове повідомлення про дату початку та місце перевірки)	Попереднє вручення розписки/рекомендованого листа/копія наказу про проведення перевірки (додатково ДПС пред'являють направлення на перевірку, документи, підтверджуючи посаду, що відображені в направленні)		Не потребує спеціального рішення контролюючого органу ДПС чи направленні	Не потребує попередження платників, оскільки попередньо його інформують копією наказу про перевірку/направленням/службовими посвідченнями перевіряючими
Термін проведення перевірки	-	Великі платники – 15 р.дн Малі підприємства – 5 р.дн Інші платники – 10 р. дн	Великі платники – 30р.дн Малі підприємства – 10 р.дн Інші платники – 20 р. дн	Великі платники – 15 р.дн Малі підприємства – 5 р.дн Інші платники – 10 р. дн	Наступні 30 к.жн після останнього дня за терміном подачі звітності
Термін для продовження проведення перевірки	-	Великі платники – 10 р.дн Малі підприємства – 2 р.дн Інші платники – 5 р. дн	-	-	Не більше 5 діб

ДОДАТОК Н

Таблиця Н. 1 Матеріальні штрафи відповідно порушень, виявлених в результаті податкової перевірки

Сутність і зміст порушення	Відповідальний за порушення	Розмір накладеного штрафу
Порушено порядок реєстрації у контролюючих органах		
Порушено термін подачі пакету документів, внесення змін за об'єктом для реєстрації даних, відомостей за відповідальними особами з ведення обліку	Фізична особа-підприємець (самозайнята особа)	340-1020 грн
	Юридична особа	680-2040 грн
Відсутність реєстрації суб'єктів як платників акцизного податку, які провадять господарські операції з продажу пального/етилового спирту	Фізична особа-підприємець (самозайнята особа)	100% встановленої вартості
	Юридична особа	
Ведення діяльності через постійне представництво/окремий підрозділ нерезидентом без встановлення (взяття) на облік	Нерезидент	1000 000 грн
Порушення строків/порядку надання інформації контролюючим органам про дії з банківськими рахунками (відкриття/закриття)		
Несвоєчасне подання інформації про відкриття/закриття рахунку до органів ДПС	банки та інші фінансові установи	340 грн за кожен випадок
Проведення видаткових операцій до взяття органами ДПС рахунку на облік, або до отримання повідомлення про це		10% від загальної суми здійснених операцій за такий період та >1700 грн
Непроінформованість фінансових установ/банків про статус платника під час відкриття рахунку	ФОП, особа що провадить незалежну професійну діяльність	680 грн за кожен випадок
Неподання/ подання з порушенням терміну/ не в повному обсязі/ з недостовірними відомостями/ з помилками звіту про підзвітні рахунки	Фінансові агенти	1мін.зар.плата*100р
Порушення правил сплати/перерахунку податкових платежів		
Порушення строків погодженої сплати податкового зобов'язання	Платники податків	10% погашеної суми боргу (порушення терміну <30дн)
		20% погашеної суми боргу (порушення терміну >30дн)
Порушення строків погодженої сплати акцизного	Платники акцизного	20% від суми зобов'язання

зобов'язання за тютюнові вироби	податку	
Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати		
Під час виплати доходу на користь інших платників податку не було здійснено відповідних нарахувань, утримань та сплати податків	Платники податків та агенти	25% від суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету
		50% від суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету (за повторне порушення протягом 1095 днів)
		75% від суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету (за всі наступні повторні порушення протягом 1095 днів)
Порушення правил при переході/застосуванні спрощеної системи оподаткування ФОП-ом		
Порушення порядку, строків, несплати, перерахунку, сплати в неповному обсязі авансових внесків з єдиного податку	ФОП 1 і 2 групи	50% ставки єдиного податку
Визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання		
Контролюючим органом визначено суму ПЗ, зменшення відшкодування, податкового кредиту на підставах зазначених у ПКУ	Платники ПДВ	25% від суми визначеного ПЗ, завищеної суми бюджетного відшкодування
		50% від суми визначеного ПЗ, завищеної суми бюджетного відшкодування
Використання коштів, які були несплачені при застосуванні податкових пільг, не за цільовим призначенням	Платники податків та зборів	25% від суми визначеного ПЗ, завищеної суми бюджетного відшкодування
		50% від суми визначеного ПЗ, завищеної суми бюджетного відшкодування
		стягнення до бюджету суми податків, зборів, платежів, що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги
Порушення строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів		
Відсутність належних умов зберігання первинних документів, реєстрів, всіх видів звітності, та інших облікових документів з обчислення і нарахування за терміном їх зберігання	Платники податку	1020 грн
		2040 грн
Недопущення контролюючих органів ДПС до		1020 грн

оригіналів/копій документів, відмова у їх наданні в процесі податкового контролю		2040 грн
Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб — платників податків		
Неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками форми № 1ДФ	Податкові агенти	1020 грн
		2040 грн
	ВИНЯТКИ 1) Не стосується відомостей, які незважаючи на порушення, не призвели до збільшення/зменшення ПЗ; 2) здійснення податковим агентом перерахунку відповідно до ст. 50 ПКУ; 3) періоду самостійного виправлення помилок податковим агентом (30 к.дн.) з дня отримання інформації про помилки	
Відсутність зазначення номера реєстрації облікової картки платників податків при сплаті податків / використання недостовірного номера		340 грн
Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності		
Несвоєчасне подання або неподання податкової та іншої звітності до податкової служби	Платники податків та інші особи, в обов'язки яких входить нарахування і сплата податків та платежів	340 грн за перший випадок
		1020 грн за другий випадок
Порушення установлених вимог щодо самостійного редагування в частині самостійного нарахування сум штрафу у податковій звітності	Платники податків	5% від суми зобов'язання /недоплати
Порушення строків реєстрації податкової накладної (ПН) та/або розрахунку коригування (РК) в ЄРПН та допущення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної		
Порушення терміну реєстрації ПН/РК в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) : 1) при здійсненні операцій з реалізації які звільненні від оподаткування ПДВ;	Платник ПДВ, який зобов'язаний реєструвати ПН/РК	2 % обсягу постачання (без ПДВ), але не більше 1020 грн, при реєстрації в ЄРПН

<p>2) операції зі ставною за ПДВ; 3) пропорційного віднесення ПДВ до податкового кредиту; 4) операцій з постачання, база оподаткування яких, перевищує фактичну вартість постачання таких товарів</p>		
<p>Протягом граничного терміну, що зазначений у повідомленні від ДПС в результаті перевірки, не здійснено реєстрацію ПН/РК стосовно:</p> <p>1) операцій, що не оподатковуються ПДВ; 2) операції, що підпадають під 0% ставку оподаткування ПДВ; 3) операції, визначені ПКУ; 4) Пропорційного значення ПДВ до ПК; 5) операцій з постачання, база оподаткування яких, перевищує фактичну вартість постачання таких товарів</p>		<p>5 % обсягу постачання (без урахування суми ПДВ), але < 3400 грн.</p>
<p>Прострочення терміну реєстрації ПН/РК за інших операцій</p>		<p>Штраф у % від суми ПДВ, зазначеної в ПН/РК, в залежності від тривалості порушеного строку:</p> <p>до 15 к. дн. – 10 % від суми ПДВ; від 16 до 30 к. дн. - 20% від суми ПДВ; від 31 до 60 к. дн - 30% від суми ПДВ; від 61 до 365 к. дн. - 40% від суми ПДВ; 366 та більше к. дн. - 50% від суми ПДВ</p>
<p>Відсутність зареєстрованої ПН/РК протягом встановленого терміну, який зазначений у повідомленні після податкової перевірки</p>		<p>50% від суми ПЗ з ПДВ, зазначеної в ПН та/або РК, або від суми ПДВ, нарахованого за операцією з постачання товарів/послуг, якщо ПН на таку операцію не складено</p>
<p>Відсутність реєстрації ПН/РК в ЄРПН після спливу 10 к. дн., наступних за днем отримання платником податку податкового повідомлення-рішення</p>		
<p>Наявні помилки в обов'язкових реквізитах ПН, виявлені контролюючими органами під час перевірки, здійсненої на вимогу покупця</p>	<p>Платник ПДВ</p>	<p>170 грн. та попередження про необхідність виправлення помилок</p>

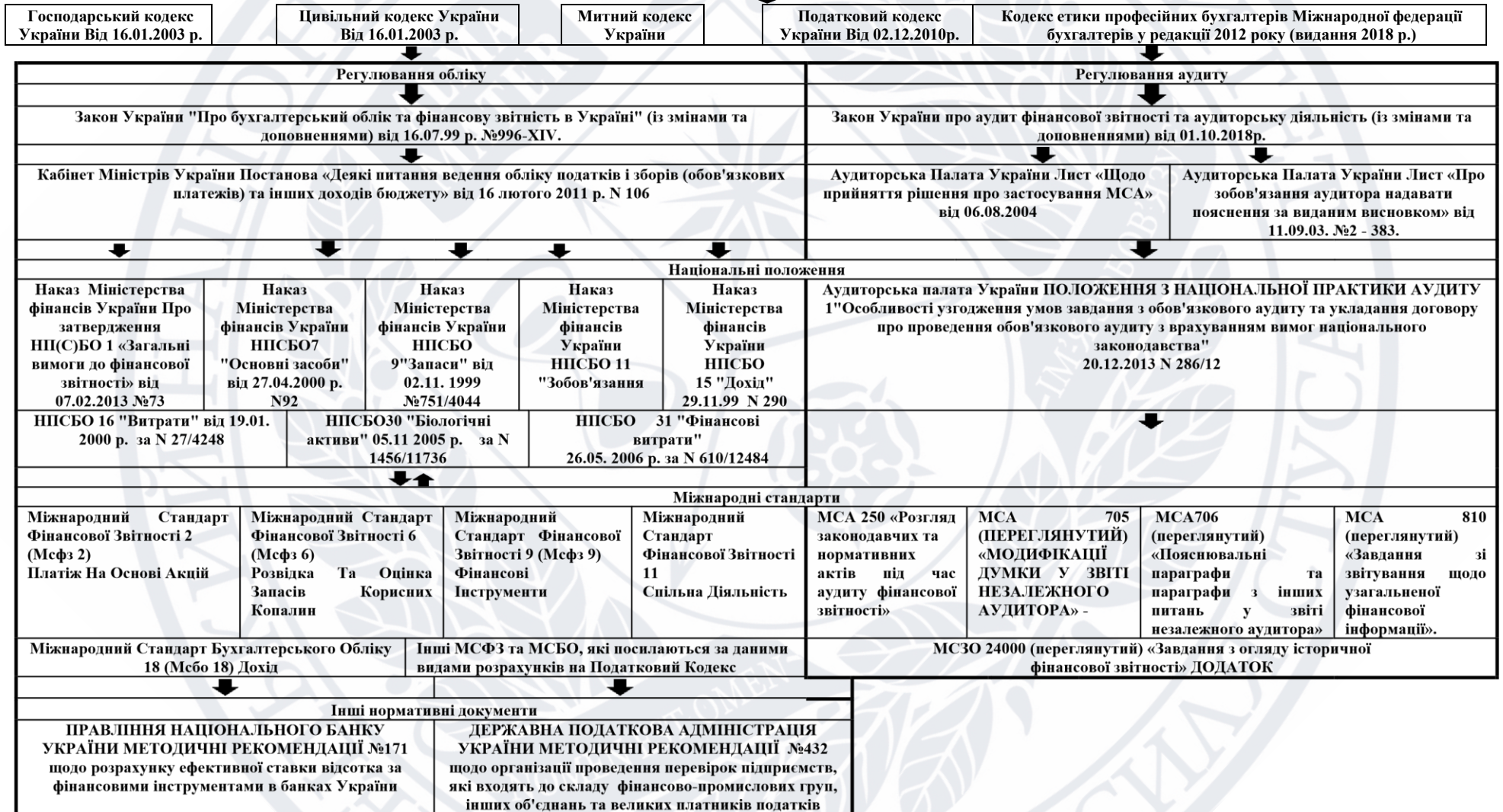
<p>Невиконання податкового повідомлення-рішення контролюючого органу з попередженням про необхідність виправлення платником податків — продавцем помилок під час зазначення обов'язкових реквізитів ПН</p>		<p>Штраф у % від суми ПДВ, зазначеної в ПН, в залежності від строку не виправлення помилок: протягом 15 к. дн. - 10% від суми ПДВ; від 16 до 30 к. дн. - 20% від суми ПДВ; від 31 до 60 к. дн. - 30% від суми ПДВ; від 61 до 90 к. дн. - 40% від суми ПДВ; від 91 до 120 к. дн. - 50% від суми ПДВ; від 121 до 150 к. дн. - 60% від суми ПДВ; від 151 до 180 к. дн. - 70% від суми ПДВ; після спливу 181 к. дн. - 100% від суми ПДВ</p>
<p align="center">Порушення порядку реєстрації акцизних накладних (АН) та розрахунків коригування (РК) до таких акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних (ЄРАН)</p>		
<p>Несвоєчасна реєстрація перших примірників АН/РК акцизних накладних в Єдиному реєстрі, або відсутність складання даних документів, встановлених за результатами перевірки</p>	<p>Платники акцизного податку</p>	<p>Штраф у % від суми акцизного податку (АП) з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у таких АН/РК, або від суми АП з відповідних обсягів пального або спирту етилового, на які не складені або не зареєстровані АН, в залежності від порушеного терміну: до 15 к. дн. – 2 % від суми АП; від 16 до 30 к. дн. – 10 % від суми АП; від 31 до 60 к. дн. - 20% від суми АП; від 61 до 90 к. дн. – 30 % від суми АП; 91 та більше к. дн. – 40 % від суми АП</p>
<p>Відсутність з вини платника АП реєстрації першого примірника АН/ першого примірника РК в ЄРАН після спливу 10 к. дн. з дня отримання платником податку податкового повідомлення-рішення про застосування штрафу</p>		<p>50% від суми АП з відповідних обсягів пального або спирту етилового, на які платник податку зобов'язаний скласти АН/РК</p>
<p>Відсутність з вини платника АП, який отримав пальне або спирт етиловий, реєстрації в ЄРАН другого примірника АН / другого примірника РК протягом більш як 120 к. дн. після граничного терміну реєстрації другого примірника АН/РК (п.1202.2 ПКУ)</p>		<p>2% суми АП з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у такій АН/РК</p>

Відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі		
Відчуження майна, яке перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу	Платники податків	Вартість відчуженого майна
Порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості		
Порушення порядку та/або строків подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості в разі вчинення такої нотаріальної дії	Нотаріальні контори	680 – 1360 грн
Порушення порядку та/або строків подання інформації про укладені цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості	Посередники і посередницькі фірми (рієлтори)	

ДОДАТОК П

Схема нормативного регулювання обліку та аудиту розрахунків за податками і платежами
Облік і аудит

Конституція України від 28.06.1996 р.



ДОДАТОК Р

Тест оцінки системи внутрішнього контролю з розрахунків за податками та платежами

Розроблено автором*

Складова СВК	№	Зміст	Відповідь		Повнота відповідності 0 - ні або 1 - так Бали	Оцінка ефективності СВК (1-9)	При міт ки
			Так	Ні			
Середовище контролю	1	Існує на підприємстві служба внутрішнього контролю, яка також здійснює регулювання і контроль з розрахунків за податками і платежами?					
	2	Чи підпорядкована і Кому підпорядкована ця служба? - головному бухгалтеру; - керівництву; - інше.					
	3	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю?					
	4	Чи проводиться звітування з розрахунків за податками і платежами?					
	5	Розроблені внутрішні нормативні документи: - наказ про облікову політику із необхідними додатками; - посадова інструкція працівника; - положення про організацію обліку та внутрішнього контролю					
	6	Організація матеріальної відповідальності: - матеріально-відповідальні особи призначені наказом керівника; - розроблені алгоритми з розрахунків за податками та платежами *					
	7	Наявні засоби захисту інформації від несанкціонованого доступу					
	8	Здійснюється контроль за своєчасністю сплати та розрахунків за даним об'єктом					
Інформаційна	1	Наявні технологічні засоби для здійснення розрахункових					

система		операцій за податками і платежами ?					
	2	Оснащені робітники програмним забезпеченням в повному обсязі?					
	3	Налагоджена система комп'ютерної обробки даних, ступінь налаштування програмного забезпечення?					
	4	Чи розроблена система підвищення кваліфікації та інформування співробітників ділянки про зміни у законодавстві?					
	5	Встановлена відповідальна особа, яка здійснює контроль та поінформування співробітників?					
	6	Чи розроблені посадові інструкції для працівників, відповідальних за ведення обліку на даній ділянці?					
	Оцінка ефективності ведення бухгалтерського обліку	1	Розроблена система документообігу із групуванням відповідних документів за видами платежів?				
2		Чи ведуться необхідні реєстри синтетичного і аналітичного обліку; заповнюються вони правильно, своєчасно і в повному обсязі?					
3		Кореспонденція рахунків контролюється головним бухгалтером або особою, на те уповноваженим, з метою контролю повноти відображення в обліку всіх здійснюваних господарських операцій та відповідності бухгалтерських проводок діючої методології					
4		Операції в обліку відображаються за моментом їх вчинення?					
5		Чи використовуються в обліку розрахунків за податками і платежами кореспонденції, які не передбачені чинним Планом рахунків?					
6		При використанні в організації кореспонденції					

		рахунків, не передбаченої чинним Планом рахунків, зазначені проводки не призводять до порушення методології обліку та істотним спотворень оподаткованої бази і фінансового результату					
	7	Чи ведеться аналітичний облік за видами розрахунків податків та платежів?					
Засоби контролю	1	Працівники внутрішнього контролю проводять позапланові перевірки відповідності даних обліку розрахунків за податками і платежами, а також формуванням податкових декларацій?					
	2	Здійснюються звірки показників з податковими службами					
	3	Дані автоматизованого обліку контролюються на предмет актуальності та дотримання алгоритмів формування показників (ПЗ та ПК)? За якими податками ведеться автоматизований облік? (ПРИМІТКИ) Наскільки коректно він проводиться?					
	4	Головний бухгалтер контролює кореспонденцію рахунків та правильність нарахувань і сплати податкових платежів?					
	5	Здійснюються звірки сплачених сум за видами податків та відповідних відомостей?					
	6	Здійснюються перевірки на використання податкових пільг згідно чинному законодавству?					
	7	Здійснюється ідентифікація, оцінка податкових ризиків, аналіз зовнішніх та внутрішніх факторів їх існування, обґрунтування політики реагування на					

		податкові ризики?				
	8	Чи проводиться внутрішньогосподарська експертиза господарських операцій у частині Оподаткування?				
	9	Проводиться податковий аналіз, податкове прогнозування, податкове планування?				

**за даним пунктом беруться до уваги зміни в системі податків, оскільки за невчасну сплату та подання податкових декларацій зараз виставляються штрафи – у зв'язку з цим було виокремлене це питання*

При розробці оцінки СВК з розрахунків за податками і платежами вирішено запропонувати 9-тибальну шкалу оцінки ефективності СВК аналізу, яка базується на показниках повноти відповідності (0 – ні, 1 – так), де за кожною складовою СВК визначається конкретний бал:

№ складової	Оцінка	
1 складова	0-3 низький рівень 4-6 базовий рівень ефективності 7-8 високий	<ul style="list-style-type: none"> • низький рівень ефективності; • Середній рівень - застосовується базова система внутрішнього контролю, яка потребує доробки; • Високий – система внутрішнього контролю здійснює чітке регулювання, нагляд, контроль з повною деталізацією за правильністю, своєчасністю виконання обов'язків та відповідного обсягу роботи – прозоро, чесно і відповідно до чинного законодавства та встановлених нормативів на підприємстві. <p>Дана шкала за кожним рівнем дозволить оцінити максимум та мінімум ефективності системи контролю, оскільки більш велика шкала зумовила б значне нагромадження на визначення стану СВК.</p>
2 складова	0-2 низький рівень 3-4 середній 5-6 високий	
3 складова	0-2 низький 3-5 середній 6-7 високий	
4 складова	0-3 низький 4-7 середній 8-9 високий	
Загальна оцінка (сума за складовими)	0 -10 - низький 11-22 - середній 23-30 - високий	

ДОДАТОК С

**Програма проведення аудиту розрахунків розрахунків за
податками і платежами**

Клієнт _____

Період аудиту __. __. __ року по __. __. 20 __ року

Кількість людино-годин на перевірку ____

Керівник аудиторської перевірки практикуючий аудитор фірми «XXX»

№ з/п	Аудиторські процедури до розгляду	Період проведення процедур	Виконавець	Назва робочих документів аудитора	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Знайомство з підприємством та системою внутрішнього контролю за розрахунками з бюджетом				
1.1	Знайомство з установчими документами підприємства, формою власності, організаційною структурою, видом діяльності, особливостями підприємства			Статут, Ліцензії, свідоцтва про реєстрацію, Баланси, Дозволи, сертифікати, наказ про облікову політику	
1.2	Вивчення основних показників розрахунків за податками і платежами			Звіти та відомості	
1.3	Складання переліку видів податкових платежів				
1.4	Оцінювання аудиторського ризику				
1.5	Встановлення правильності застосування ставок, визначення бази оподаткування, законності та обґрунтованості пільг по нарахуванню податків та платежів до бюджету				
2	Проведення безпосередньо аудиту за видами розрахунків за податками і платежами				
2.1	Аудит нарахування і сплати податку на додану вартість			Податкові накладні, ордери, аналітичні документи	

2.2	Аудит нарахування і сплати податку з транспортних засобів та інших самохідних машин			Товаротransпортні накладні, документи аналітичного та	
				синтетичного обліку	
2.3	Аудит утримання і сплати податку з доходів фізичних осіб			Розрахункові картки, аналітичні та синтетичні реєстри	
2.4	Аудит сплати мита та митних платежів			Митні декларації	
2.5	Аудит сплати податку на нерухоме майно			Накладні, виписки тощо	
3	Правова оцінка щодо правильності нарахування та документування				
3.1	Перевірка правильності ведення обліку по рахунку 64, відповідності записів аналітичного обліку по рахунку 64, записам в Головній книзі і формах бухгалтерської звітності			Журнали, оборотні відомості, Журнал, Відомості	
3.2	Перевірка правильності повноти та своєчасності перерахування (сплати) податків, зборів, платежів до бюджету			Чеки, квитанції, податкові декларації	
3.3	Встановлення правильності застосування ставок страхових внесків, перевірка своєчасності і повноти перерахування внесків				
3.4	Встановлення правильності складання та подання звітів за видами страхових внесків, правильність відображення в обліку штрафів та пені за неправильне визначення та /чи несвоєчасне перерахування страхових внесків			Декларації, квитанції, чеки, звіти, відомості	
4.	Аудит стану кредиторсько-дебіторської заборгованості за податками і платежами				

4.2	Перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків за податками і платежами				
4.3	Перевірка результатів проведення інвентаризації заборгованості за розрахунками				
4.4	Надсилання запиту до податкової служби на підтвердження заборгованості			Запит	
4.5	Перевірка наявності на підприємстві актів звірки та їх відповідність даним аналітичного і синтетичного обліку				
4.6	Визначення розбіжностей між отриманими відповідями на відправлені запити та наявними на підприємстві актами звірень та залишками в аналітичному обліку				
5	Складання аудиторського звіту і висновку, передача їх замовнику				
5.1	Групування і систематизація виявлених у процесі перевірки порушень і недоліків				
5.2	Складання звіту аудитора				
5.3	Формування аудиторського висновку за результатами перевірки				
5.4	Передача аудиторського звіту і висновку замовнику				

Керівник аудиторської фірми XXX

Керівник аудиторської перевірки практикуючий аудитор фірми «XXX»

*Розроблено автором**

ДОДАТОК Т

Таблиця Т.1 – Показники рівня податкового навантаження

Показник	Характеристика	Формула	Пояснення символів
Відносні показники рівня податкового навантаження			
Показники загального податкового навантаження			
Коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції	характеризує загальну суму податкових платежів, яка припадає на одиницю реалізованої продукції	$K_{п} = П : О_{р}$	П – сума податкових платежів підприємства за певний період, грн; О _р – обсяг реалізації продукції за цей період, грн
Коефіцієнт оподаткування доходів	дає змогу оцінити рівень обкладання доходів підприємства тими податками, зборами та обов'язковими платежами податкового характеру, які включають до ціни продукції	$K_{од} = \frac{П_{ц}}{Д_{в}} = \frac{(П_{д} + П_{в} + П_{п})}{Д_{в}}$	П _ц — сума податків, що їх включають до ціни продукції за певний період, грн; П _д , П _в , П _п — відповідно, сума податків з доходу, витрат та прибутку, грн; Д _в — сума валового доходу підприємства за цей період, грн.
Коефіцієнт оподаткування витрат	характеризує частку податків, що їх відносять на витрати виробництва (собівартість), у величині собівартості продукції, робіт та послуг	$K_{ов} = \frac{П_{с}}{В}$	П _с – сума податків, що їх відносять на витрати виробництва (обігу), тобто зараховують до собівартості продукції (робіт, послуг) за певний період, грн; В – сума операційних витрат підприємства
Коефіцієнт оподаткування прибутку	характеризує частку податків, які підприємство сплачує з прибутку в сумі отриманого ним прибутку	$K_{оп} = \frac{П_{п}}{П_{р}}$	П _п – податки, що сплачують із прибутку за певний період, грн. П _р – балансовий прибуток підприємства за цей період, грн
Коефіцієнт використання податкових пільг		$K_{пп} = \frac{З}{П}$	З – сума податкових пільг, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством впродовж певного часу, грн; П – загальна сума податкових платежів підприємства за цей час, грн
Загальний коефіцієнт оподаткування	характеризує величину чистого прибутку підприємства від усіх	$K_{заг} = \frac{П_{пр}}{П_{ч}}$	П _ч – чистий прибуток підприємства, отриманий від усіх видів господарської діяльності за певний час, грн; П _{пр} – прямі податкові платежі за цей період, грн;

підприємства	видів його господарської діяльності, яка припадає на грошову одиницю сплачених підприємством податків		
Абсолютна зміна податкових платежів, що сплачує підприємство за певний період		$P_a = P_1 - P_0$	P_1, P_0 – загальна сума податку, що сплачує підприємство відповідно в базовому та звітному (чи плановому) періоді, грн.
Відносна зміна податкових платежів, що сплачує підприємство за певний період		$P_v = P_1 * \frac{O_p 0}{O_p 1} - P_0$	$O_p 1, O_p 0$ – обсяг реалізації відповідно до в базовому та звітному (плановому) періоді, грн
Показник ефективності податкової політики			
Коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства		$K_{епп} = \frac{E_{п1}}{P_0}$	$E_{п1}$ – економія податкових платежів завдяки податковому плануванню в певному періоді, грн; P_0 – сума податкових платежів у базовому періоді, грн.

ДОДАТОК У
Результати Всеукраїнського конкурсу студентських наукових робіт зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» у 2022-2023 навчальному році

НАГОРОДЖУЮТЬСЯ ДИПЛОМАМИ І СТУПЕНЯ

Прізвище, ім'я, по батькові конкурсанта	Шифр	Науковий керівник конкурсанта	Найменування ЗВО	Середній бал
Грищук Олександра Вікторівна	ВЕСНА	Жураковська Ірина Володимирівна	Луцький національний технічний університет	95,5
Зузанська Вікторія Анатоліївна	Транспортні послуги	Замула Ірина Валеріївна	Державний університет «Житомирська політехніка»	95,5
Нагорний Павло Володимирович	NEW GENERATION	Гнедіна Катерина Володимирівна	Національний університет «Чернігівська політехніка»	94
Тлущкевич Юлія Юріївна	ТРАНЗИТ	Жураковська Ірина Володимирівна	Луцький національний технічний університет	94

НАГОРОДЖУЮТЬСЯ ДИПЛОМАМИ ІІ СТУПЕНЯ

Прізвище, ім'я, по батькові конкурсанта	Шифр	Науковий керівник конкурсанта	Найменування ЗВО	Середній бал
Стецюк Ольга Ярославівна	Лідери змін	Чубай Володимир Миколайович	Національний університет «Львівська політехніка»	91
Подран Анна Вікторівна	Сонячна енергетика	Новіченко Людмила Степанівна	Національна академія статистики, обліку та аудиту	90,5
Хоменко Катерина Юріївна	Стратегічний управлінський облік	Гнедіна Катерина Володимирівна	Національний університет «Чернігівська політехніка»	89,5
Галун Єлизавета Сергіївна	Ризик-планування	Назаренко Олександр Володимирович	Сумський національний аграрний університет	89

Матківська Катерина Володимирівна	Бізнес-ЗЕД	Куцик Петро Олексійович	Львівський торговельно-економічний університет	87,5
Рапа Наталія Василівна	Електронний документообіг	Королук Тетяна Миколаївна	Тернопільський національний технічний університет ім. І. Пулюя	87,5
Митрофанова Юлія Володимирівна	Перманентний контроль	Чебан Юлія Юріївна	Миколаївський національний аграрний університет	86

НАГОРОДЖУЮТЬСЯ ДИПЛОМАМИ ІІІ СТУПЕНЯ

Прізвище, ім'я, по батькові конкурсанта	Шифр	Науковий керівник конкурсанта	Найменування ЗВО	Середній бал
Тітаренко Анастасія Вячеславівна, Іщенко Наталія Володимирівна	Стимулювання ризику	Гуцаленко Любов Василівна, Дубініна Марина Вікторівна	Миколаївський національний аграрний університет, Національний університет біоресурсів і природокористування	85
Конєва Анна Василівна	Електронна торгівля	Проскуріна Неля Миколаївна	Запорізький національний університет	84,5
Вайда Крістіна Анатоліївна	Управлінський облік	Шулла Роман Степанович	ДВНЗ «Ужгородський національний університет»	84
Клімук Софія Вікторівна	Космічний облік	Гаврилук Ольга Олександрівна	Луцький національний технічний університет	83,5
Беріна Орина Ігорівна	Використання РРО	Побережець Ольга Валеріївна	Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	83
Пятачук Андрій Сергійович, Бойко Олександра Олександрівна	Особливості звітності	Лугова Ольга Іванівна, Петришин Людмила Петрівна	Миколаївський національний аграрний університет, Львівський національний університет імені Івана Франка	83
Кошляк Дар'я Ігорівна	Ефективність аутсорсингу	Коба Олена Вікторівна	Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»	83
Новіков Владислав Володимирович	Фінансовий ризик	Уманців Галина Вікторівна	Державний торговельно-економічний університет	83
Калініченко Аліна Сергіївна	Запаси	Свистун Людмила Анатоліївна	Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»	83

Бужан Ілона Володимирівна	Декларація	Матрос Олена Миколаївна	Уманський національний університет садівництва	83
Лопушенко Інна Петрівна	Гуманітарна допомога	Шепель Інеса Вадимівна	Херсонський державний аграрно-економічний університет	82,5
Голіченко Дар'я Володимирівна	Відходи	Замула Ірина Валеріївна	Державний університет «Житомирська політехніка»	82,5
Лиманюк Катерина Володимирівна	Органік	Іщенко Яна Петрівна	Вінницький національний аграрний університет	82,5

НАГОРОДЖУЮТЬСЯ ГРАМОТАМИ

Прізвище, ім'я, по батькові конкурсанта	Шифр	Науковий керівник конкурсанта	Найменування ЗВО	Середній бал	Номінація
Аль-Сьюф Ясмін Абдаллаївна	ОЮ-3	Колесніченко Анастасія Сергіївна	Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»	82	За практичну спрямованість наукового дослідження
Пахарина Анна Євгенівна	Цифрова економіка	Петраковська Олена Володимирівна	Національна академія статистики, обліку та аудиту	81,5	За актуальність та новизну дослідження
Мошківський Віталій Вікторович	КАПІТАЛ	Ковальова Тетяна Володимирівна	Харківський національний автомобільно-дорожній університет	81	За практичну спрямованість наукового дослідження
Мамаєнко Юлія Олександрівна	ДІДЖИТАЛАУДИТ	Гевлич Лариса Леонідівна	Донецький національний університет ім. Василя Стуса	80,5	За системний підхід до виявлення сучасних тенденцій розвитку аудиту
Заріцька Вікторія Василівна	НАША ПЕРЕМОГА	Рябчук Оксана Григорівна	Державний податковий університет	80,5	За оригінальність наукової ідеї
Булат Дмитро Анатолійович	Диджиталізація обліку	Панченко Ольга Михайлівна	Національний університет "Запорізька політехніка"	80,5	За актуальність та новизну дослідження
Корник Марія Іванівна, Романюк	Заради миру	Мискін Юрій Ігоревич	Державний податковий університет	80,5	За високий рівень апробації досягнутих

Анастасія Павлівна					результатів дослідження
Окушко (Лівенцова) Яна Олександрівна, Гахова (Горбунова) Анастасія Ярославівна	МАСКА	Болдовська Катерина Петрівна	Харківський національний автомобільно-дорожній університет	78,5	За актуальність та новизну дослідження
Романів Ганна Василівна	Нематеріальні активи	Зарудна Наталія Ярославівна	Західноукраїнський національний університет	77,5	За практичну спрямованість наукового дослідження
Фербей Галина Михайлівна	Облік генераторів	Маначинська Юлія Анатоліївна	Чернівецький торговельно-економічний інститут Державного торговельно-економічного університету	77	За наукові та практичні досягнення
Штефюк Олександра Іванівна	Воєнна дебіторка	Косташ Тетяна Вікторівна	Чернівецький національний університет ім. Ю. Федьковича	76,5	За актуальність та новизну дослідження
Гавриленко Ольга Валеріївна	YM Lullaby	Бондаренко Наталія Миколаївна	Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара	76,5	За актуальність та новизну дослідження
Пасічник Діана Віталіївна, Ріпа Єлизавета Володимирівна	Екологічна безпека	Покиньчерета Віталій Володимирович	Вінницький торговельно-економічний інститут	75,5	За актуальність та новизну дослідження
Дунаєвська Анастасія Володимирівна	ІНВІКУС 2023	Микитюк Наталія Олегівна	Державного торговельно-економічного університету Національний університет «Львівська політехніка»	75,5	За оригінальність у вирішенні поставлених завдань
Дунаєва Альона Сергіївна	Дослідження	Дмитренко Алла Василівна	Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»	74	За практичну спрямованість наукового дослідження

Мойсей Анастасія Володимирівна	Виплати робітникам	Шацкова Любов Потапівна	Національний університет «Одеська політехніка»	74	За глибокий аналітичний підхід до розв'язання практичного завдання
Дзюба Дарина Вадимівна	Якість аудиту	Шишкова Наталія Леонідівна	Національний технічний університет «Дніпровська політехніка»	73,5	За наукові та практичні досягнення
Павловська Тетяна Сергіївна	Логістичні витрати	Тютюнник Світлана Василівна	Полтавський державний аграрний університет	73,5	За оригінальність у вирішенні поставлених завдань
Гринюк Ангеліна Валентинівна	Цифрова економіка	Марценюк Роман Анатолійович	Львівський торговельно-економічний університет	73,5	За практичну спрямованість наукового дослідження
Савицька Таїсія Анатоліївна	Аудит активів	Гевлич Лариса Леонідівна	Донецький національний університет ім. Василя Стуса	72,25	За оригінальність у вирішенні поставлених завдань
Мельниченко Любов Богданівна	Вартість майна	Куцик Петро Олексійович	Львівський торговельно-економічний університет	71,5	За оригінальність наукової ідеї
Майковець Дарина Олександрівна	НЕПРИБУТКОВІ ОРГАНІЗАЦІЇ	Височан Ольга Олегівна	Національний університет «Львівська політехніка»	71	За високий рівень апробації досягнутих результатів дослідження
Стахів Каріна Володимирівна	Релевантність облік	Струк Наталія Семенівна	Львівський національний університет ім. І. Франка	69,5	За глибокий аналітичний підхід до розв'язання практичного завдання
Павлоцька Катерина Олександрівна	Супер-бухгалтер	Поліщук Олена Тимофіївна	Донецький національний університет імені Василя Стуса	69,5	За високий рівень апробації досягнутих результатів дослідження
Бурлака Ольга Євгеніївна	Фінансовий моніторинг	Балан Алла Аліджанівна	Національний університет «Одеська політехніка»	68	За оригінальність наукової ідеї

Могильна Ельвіра Євгенівна	Електронний бізнес	Скрипник Світлана Валентинівна	Херсонський державний аграрно-економічний університет	67,5	За оригінальність наукової ідеї
Туз Юлія Вадимівна	JORGINA	Романова Ольга Вікторівна	Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара	67	За практичну спрямованість наукового дослідження
Король Анна Сергіївна	Біхевіоризм в інвентаризації	Філатова Ганна Петрівна	Сумський державний університет	66,5	За креативність у розв'язанні проблеми в сфері обліку
Єрофєєва Дар'я Володимирівна	ВИТРАТИ	Шуміло Ольга Станіславівна	Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна	65,5	За актуальність дослідження
Біндюг Дарія Олегівна	Земельні ділянки	Ткаль Ярміла Сергіївна	Сумський національний аграрний університет	65,5	За оригінальність наукової ідеї
Шаповал Олексій Борисович	Блокчейн технології	Кравченко Олена Володимирівна	Сумський державний університет	65	За оригінальність наукової ідеї
Фірчук Марія Сергіївна	Військовий облік	Маначинська Юлія Анатоліївна	Чернівецький торговельно-економічний інститут Державного торговельно-економічного університету	64,5	За актуальність дослідження
Залозна Вікторія Олегівна	Аналіз запасів	Саєнко Олена Романівна	Запорізький національний університет	64	За глибокий аналітичний підхід до розв'язання практичного завдання
Якубов Ярослав Владиславович	ZTV987669	Загорельська Тетяна Юріївна	ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»	63,5	За практичну спрямованість наукового дослідження
Гнасько Олена Ігорівна, Захарчук Євгеній Володимирович	Професійна етика	Король Світлана Яківна	Державний торговельно-економічний університет	63	За високий рівень апробації досягнутих результатів дослідження

Хоменко Дар'я Сергіївна	Розвиток	Третяк Наталя Миколаївна	ТВСП Черкаське навчальнонаукове відділення Львівського національного університету імені Івана Франка	61,5	За актуальність та новизну дослідження
Буз Андрій Олександрович	Світловий ліс	Озеран Алла Володимирівна	Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»	61,5	За креативність у розв'язанні проблеми в сфері обліку
Цімох Карина Вячеславівна, Микитась Марія Євгенівна	Виплати працівникам	Радіонова Наталія Йосипівна	Київський національний університет технологій та дизайну	61,5	За практичну спрямованість наукового дослідження
Герасимчук Микола Сергійович	Вільний простір	Кашперська Анастасія Іванівна	Державний біотехнологічний університет	59	За креативність у розв'язанні проблеми в сфері обліку
Радіонова Анастасія Романівна, Чехович Вікторія Володимирівна	Кошти підприємства	Бунда Ольга Миколаївна	Київський національний університет технологій та дизайну	59	За глибокий аналітичний підхід до розв'язання практичного завдання
Ігнатенко Богдан Андрійович	Дебіторочка	Хомовий Сергій Михайлович	Білоцерківський національний аграрний університет	58,5	За практичну спрямованість наукового дослідження
Мороз Вячеслав Сергійович	Запасинайважливіші	Скорнякова Юлія Борисівна	Запорізький національний університет	58,5	За глибокий аналітичний підхід до розв'язання практичного завдання
Томашевська Ольга Сергіївна	Реалії та можливості	Демченко Тетяна Анатоліївна	Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини	58,5	За практичну спрямованість наукового дослідження
Агафонова Єлизавета Олексіївна	Облікове забезпечення	Овчарова Наталя Вікторівна	Сумський державний університет	58	За актуальність та новизну дослідження

Топоровська Вікторія Володимирівна	Тільки перемога	Парасій- Вергуненко Ірина Михайлівна	Державний торговельно-економічний університет	56	За глибокий аналітичний підхід до розв'язання практичного завдання
Кравченко Лілія Олексіївна	ЗАРОБІТНА ПЛАТА	Пеняк Юлія Сергіївна	Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна	54	За практичну спрямованість наукового дослідження
Шута Тетяна Петрівна, Чучкевич Дарина Юріївна	Грошові кошти	Матюха Микола Миколайович	Київський національний університет технологій та дизайн	53,5	За оригінальність наукової ідеї
Бондаренко Аліна Юріївна	Облік послуг	Усатенко Ольга Вікторівна	Національний технічний університет «Дніпровська політехніка»	53,5	За дослідження світових практик в сфері обліку та аудиту
Низькодуб Ірина Петрівна	Податкові преференції	Кушал Ірина Миколаївна	Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля	52,5	За системний підхід до виявлення сучасних тенденцій розвитку системи оподаткування
Сірівля Єлизавета Олександрівна	Міжнародний аудит	Акімова Наталія Сергіївна	Державний біотехнологічний університет	52	За практичну спрямованість наукового дослідження
Прутіян Вікторія Олександрівна	Квітка	Шинкаренко Ольга Миколаївна	ТВСП Черкаське навчально-наукове відділення Львівського національного університету імені Івана Франка	51,5	За актуальність дослідження
Шев'як Ірина Михайлівна	Інструменти оцінки	Шурпенкова Руслана Казимирівна	Львівський національний університет ім. І. Франка	47,5	За актуальність дослідження
Мосіна (Бондар) Анастасія, Бурлак Максим	Аудит сьогодні	Крупельницька Ірина Геннадіївна	Вінницький торговельно-економічний інститут ДТЕУ	41	За актуальність дослідження

Рашевська Надія Володимирівна	Аудит і глобалізація	Рижикова Наталія Іванівна	Державний біотехнологічний університет	40	За актуальність дослідження
Соболюк Марія Юріївна	Програмний продукт	Темчишина Юлія Леонідівна	Національний університет харчових технологій	40	За актуальність дослідження
Безродна Маргарита Сергіївна	НМА ШТУ	Кузнецова Ганна Сергіївна	ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»	34,5	За актуальність дослідження

НАГОРОДЖУЮТЬСЯ ДИПЛОМАМИ ЗАКЛАДИ ВИЩОЇ ОСВІТИ В КОМАНДНОМУ ЗАЛІКУ

<i>Диплом I ступеня</i>	
Луцький національний технічний університет	
Державний університет «Житомирська політехніка»	
Національна академія статистики, обліку та аудиту	
<i>Диплом II ступеня</i>	
Миколаївський національний аграрний університет	
Державний податковий університет	
Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»	
Харківський національний автомобільно-дорожній університет	
<i>Диплом III ступеня</i>	
Національний університет «Львівська політехніка»	
Львівський торговельно-економічний університет	
Сумський національний аграрний університет	
Херсонський державний аграрно-економічний університет	

Супер-бухгалтер

Механізми оптимізації податкового навантаження в умовах воєнного часу



ЗМІСТ

<u>АНОТАЦІЯ</u>	155
<u>ВСТУП</u>	158
<u>ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ</u>	160
<u>РОЗДІЛ 1. Сутність податків та їх вплив на систему обліку підприємства</u> .	160
<u>РОЗДІЛ 2. Оптимізація податкового навантаження</u>	167
<u>РОЗДІЛ 3. Особливості податкової діагностики розрахунків за податками і платежами</u>	178
<u>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ</u>	183
<u>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ</u>	186
<u>ДОДАТКИ</u>	189

Наукова робота на тему «Механізми оптимізації податкового навантаження в умовах воєнного часу»

АНОТАЦІЯ

Огляд наукової дискусії щодо сутності, ведення обліку за податками і платежами, шляхів оптимізації оподаткування та удосконалення процесу аудиту дає підстави стверджувати, що автори вбачають у даному питанні деякі проблеми. Це підтверджується також відсутністю нормативного узгодження між національними та міжнародними положеннями, відсутності рекомендаційних документів щодо зменшення податкового навантаження та бази для ведення спеціалізованого аудиту за податками і платежами, їх документального забезпечення, а також відсутністю єдиного бачення щодо шляхів удосконалення.

Практичні дослідження свідчать, що податки являються одним із основних механізмів, які утворюють подвійний ефект на суб'єктів господарювання – контроль та стимулювання. В період економічної кризи, карантинних обмежень та воєнного часу «податковий тягар» для більшості підприємств став занадто великим, оскільки податки являються категорією витрат для підприємства.

Мета роботи полягає в дослідженні теоретичних і практичних методів вдосконалення обліку, методології здійснення податкової діагностики податків і зборів, а також шляхів оптимізації податкового навантаження.

Завданням дослідження є: ознайомлення зі структурою та нормативною базою регулювання податкової системи, проаналізувати процес ведення обліку і здійснення аудиторського податкового аналізу за податками, визначити основні проблеми оподаткування і правові методи оптимізації податкового тягара, а також можливості удосконалення методології незалежної перевірки.

Об'єкт дослідження - розрахунки за податками і платежами, методи ведення обліку та аудиту за даними рахунками.

Предметом дослідження виступають податки і платежі, їх сутність, структура, характеристика, науково-теоретичні, організаційно-методичні й економіко-правові аспекти рахунків бухгалтерського обліку, а також методика спеціалізованого аудиту в системі внутрішнього контролю.

В процесі написання наукової роботи використані наступні методи та інструменти: аналізу і співставлення, статистичний, табличний методи, узагальнення; вітчизняні та зарубіжні літературні та наукові ресурси, національні законодавчі та міжнародні документи, праці вітчизняних учених, статистичні дані, коментарі практикуючих бухгалтерів та аудиторів.

В роботі описано сутність податкових стягнень, процес ведення обліку та здійснення аудиту за об'єктом, наведено пропозиції щодо внесення змін здійснення синтетичного й аналітичного обліку, методи оптимізації податкового навантаження в сучасних умовах та сформовані приклади для поліпшення процесу незалежної перевірки за об'єктом – розрахунками за податками і платежами. Обґрунтовано актуальні проблеми, за яких підприємства не хочуть провадити діяльність в межах установлених правових норм, допускають помилки під час здійснення нарахувань, документування, розрахунки за податковими платежами, а також питання які постають в процесі аудиту. Розроблено перелік пропозицій для суб'єктів господарювання, законодавчих органів та практикуючих бухгалтерів у сфері організації та ведення обліку і аудиту, провадження податкового інспектування. Наведені альтернативні варіанти зменшення податкового навантаження, не порушуючи законодавство та ефективного ведення обліку за об'єктом дослідження. За результатами дослідження зроблені висновки.

Наукова робота складається зі вступу, основної частини, висновків та пропозицій. Містить в собі 13 таблиць, 4 рисунки, 6 додатків та 21 джерела.

Результати наукової роботи були апробовані та знайшли відображення в:

— тезах доповіді «ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ І ПЛАТЕЖАМИ» LXVII міжнародної

науково-практичної інтернет – конференції «ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМКИ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ» (2021 р.) м. Рівне, Україна;

— науковій статті Галицького економічного вісника «ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ» (2022р);

— доповіді наукової статті «ELECTRONIC ADMINISTRATION OF VALUE ADDED TAX IN UKRAINE: ISSUES OF ACCOUNTING ORGANIZATION AND IMPACT ON BUSINESS» international scientific students conference, ISSC 2023 «CHALLENGES OF ACCOUNTING IN THE VISION OF YOUNG RESEARCHERS» CHISINAU, AESM.

ВСТУП

Податки являються одним із основних механізмів, які утворюють подвійний ефект на суб'єктів господарювання – контроль та стимулювання. В період економічної кризи, карантинних обмежень та воєнного стану, «податковий тягар» для більшості підприємств став занадто великим, оскільки податки являються об'єктом витрат для підприємства. В процесі реформування держава встановила жорсткі норми для справляння податків, що спричиняє перехід підприємців до тіньової економіки та змушує ухилятися від сплати податків. Будь-яке підприємство не може обходитися без своєчасного отримання і обробки інформації щодо змін в податковій системі, проведення розрахункових операцій за податковими платежами, формуванні звітності та безпосередньо їх оплати. Саме від такої інформації залежить ефективність управління підприємством, прозорість ведення діяльності та довіра зі сторони користувачів звітності.

Саме тому особливої уваги набуває питання шляхів правильного нарахування/розрахунку платежів, оптимізації розрахункової системи, а також вдосконалення методів їх обліку. Окрім того, саме методологія обліку з управління та навантаження за розрахунками податкових платежів потребує змін для своєчасного виконання зобов'язань на мікрорівні.

Проблематикою ведення бухгалтерського обліку за розрахунками з податків і платежів, їх нарахування та методів зменшення їх обсягу займалися такі вчені, як: Орлова В.М., Дем'яненко М.Я., Заяц М.Є., Буряковський В.В., Єфіменко В.І., Завгородній В.П.. Що стосується шляхів вдосконалення обліку з розрахунків за податками і платежами, основою наукової роботи стали праці Ткаченко Н.М., Іванов Ю.К., Бутинець Ф.Ф., Малишкін О.І., Шило В.П. та багато інших. Серед вчених, які приділяли увагу проблемам проведення аудиторських перевірок за податками, слід відзначити Зінкевич А.В., Даценко Г.В., Чолій Л.О. тощо.

Однак зазначені дослідження лише частково вирішують проблеми, які наявні в даний період на практиці. Бракує актуальних пропозицій щодо

визначення проблемних елементів і методів їх усунення, комплексної системи забезпечення ефективності обліку, оптимізації, діагностики та аудиту податків.

Мета роботи полягає в дослідженні теоретичних і практичних методів діагностики та вдосконалення шляхів оптимізації податкового навантаження, обліку податків і зборів.

Завданням дослідження є: ознайомлення зі структурою та нормативною базою регулювання податкової системи, аналіз процесу ведення обліку, діагностики та аудиту податків довоєнний та повоєнний періоди часу, визначення основних проблем оподаткування і правових методів оптимізації податкового навантаження, а також можливості удосконалення методології діагностики та незалежної перевірки щодо визначення, нарахування та сплати податків та зборів.

Об'єкт дослідження - розрахунки за податками і платежами, шляхи їх оптимізації, методи обліку, діагностики та аудиту.

Предметом дослідження виступають податки і платежі, їх сутність, структура, характеристика, науково-теоретичні, організаційно-методичні й економіко-правові аспекти оптимізації, бухгалтерського обліку, а також методика здійснення внутрішнього контролю та спеціалізованого аудиту (аудит розрахунків за податками і платежами).

Практична цінність наукової роботи полягає в тому, що отримані результати та наведені пропозиції зможуть покращити вибір/зміну системи оподаткування підприємства, своєчасність нарахування та здійснення розрахункових операцій за податками і платежами, достовірне відображення їх в системі бухгалтерського обліку, проведення діагностики та аудиту. Це підвищить не тільки рівень точності і правдивості інформації, а й ефективність діяльності підприємства та оптимізації його витрат. Проведена робота може являтися базою для написання курсових, магістерської роботи, доповідей, статей і тез.

Наукова робота складається зі вступу, основної частини, висновків та пропозицій. Містить в собі 13 таблиць, 4 рисунка, 6 додатків та 21 джерело.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

РОЗДІЛ 1. Сутність податків та їх вплив на систему обліку підприємства

Розглядаючи систему обліку розрахунків за податками і платежами слід визначитись із поняттями та основними засадами даного об'єкту дослідження. Податки та платежі мають досить великий період формування як великої системи, змінювали свою форму, функції, роль.

Податки – це обов'язкові, безумовні платежі, що сплачуються до відповідного бюджету або на спеціальний рахунок платниками податків відповідно до Податкового кодексу [1]. Незважаючи на значну кількість дефініцій даного поняття серед вітчизняних та закордонних дослідників, основними ключовими характеристиками податків, які виділяли всі вчені та зустрічаються в практичній діяльності суб'єктів господарювання, є:

- обов'язковість сплати,
- примусовий характер,
- відсутня зустрічна оплата.

Сутність податків полягає в безперервному розподілі валового внутрішнього продукту (ВВП) задля ефективного функціонування фінансових фондів. Враховуючи постійні структурні зміни в сфері господарювання та появи нових тенденцій, система оподаткування зазнає структурних змін для вдосконалення з однієї сторони та пошуку шляхів її оптимізації – з іншої.

Наступним після правильного розрахунку суми податків є їх погашення шляхом проведення своєчасних платежів. Розглядаючи платежі як окремий об'єкт варто відзначити, що основною рисою для них є те, що вони виникають в самому процесі господарської діяльності – проведенні певних операцій.

Платіж – це виконання бюджетних, боргових, гарантійних чи податкових зобов'язань, що виникли в поточному або попередніх бюджетних періодах [2]. Платежі розглядаються як окремий вид витрат і постають об'єктом планування та аналізу в системі внутрішнього управління, їх існування має значний вплив під час визначення рівня платоспроможності та рентабельності підприємства, однак за рахунок суворої регламентації не піддаються повному контролю та

регулюванню на підприємствах. Основні загальноприйняті види податків та платежів, їх характеристика узагальнено в таблиці А1 Додатку А на основі досліджень Іванова Ю.Б., Тищенко В.Ф. та інших [3].

Разом з тим, варто відзначити, що для цілей оподаткування важливими видами в класифікації податків є ті, які обрані згідно системи оподаткування суб'єкта господарювання.

Оскільки регулювання здійснюється на державному рівні і зазнає постійних змін, виникає потреба у перегляді, змінах та коректуванні системи обліку податкових витрат на підприємствах. В основному це пов'язано із такими проблемами, як:

- документальне забезпечення розрахунку, нарахування, сплати та звітування за податками та платежами;
- наявність значної кількості підсистем документообігу за кожним видом податку, відсутність систематизації процесу;
- недосконалість облікової політики в частині оподаткування та законодавчої регламентації в оптимізації оподаткування;
- неповноцінне використання показників бухгалтерського обліку при формуванні податкової звітності, їх невідповідність.

У фінансовому обліку організація розрахунків за податками і платежами, структуризація і розподіл нарахувань здійснюється на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» в узагальненому вигляді, враховуючи інформацію про встановлення та використання субсидій та інших видів асигнувань. Розглядаючи діючий План рахунків, що використовується суб'єктами господарювання, використовують в основному для всіх податків субрахунки 641 «Розрахунки за податками» та 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» [4].

Але, навіть, якщо обрати окремо податок на додану вартість (далі -ПДВ), то ще однією проблемною ланкою є те, що ПДВ в розрізі окремих операцій займає 3 різних субрахунки:

- 641/ПДВ;
- 643 «Податкові зобов'язання» (тимчасовий рахунок);
- 644 «Податковий кредит» (тимчасовий рахунок) (Додаток Б, таблиця Б1).

В той же момент ведення обліку витрат за податком на прибуток здійснюється окремо на 98 рахунку «Податок на прибуток». Типова кореспонденція за різними видами податків наведена ДОДАТКУ Б, таблиця Б2.

Розмежування окремих податків в системі бухгалтерських рахунків з метою їх своєчасного нарахування та сплати, потребує ведення аналітичних рахунків за видами податків суб'єкта господарювання.

В рамках дослідження розроблено типовий робочий план рахунків, що може бути використаний у діяльності підприємств, які є платниками різного роду податків та платежів (таблиця 1).

Таблиця 1 – Типовий робочий план рахунків за податками і платежами для підприємств (рекомендації по розширенню аналітичних рахунків)

Клас 6. Поточні зобов'язання					
Синтетичні рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
64	Розрахунки за податками і платежами	641	Розрахунки за податками	6411	Податок на додатну вартість
				6412	Податок на прибуток
				6413	Податок на землю
				6414	Податок на доходи фізичних осіб
				6415	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
64	Розрахунки за податками і платежами	642	Розрахунки за обов'язковими платежами	6416	Плата за землю
				6417	Транспортний податок
				6418	Екологічний податок
6419	Рентна плата				
64	Розрахунки за податками і платежами	643	Податкові зобов'язання	-	-
64	Розрахунки за податками і платежами	644	Податковий кредит	-	-
65	Розрахунки за страхування	З відповідними аналітичними рахунками			
Клас 9. Витрати діяльності					
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності	
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	-	

Окрім того, говорячи про загальнообов'язкові платежі, слід відзначити про виокремлення рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» в частині розрахунків за загальнообов'язковими платежами за страхуванням.

Ряд науковців дискутують чи варто такі загальнообов'язкові платежі виокремлювати на окремому рахунку. Так, підтримуючи думку Бурової Т.А., доцільно було б замість даного рахунку ввести додатковий субрахунок другого порядку до рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», що значно спростило би ведення обліку за загальнодержавними обов'язковими розрахунками зі страхування, провадилась відповідність призначення та структури загальнообов'язкових платежів.

Незважаючи на те, що кожне підприємство має певні особливості за своєю діяльністю, є можливість систематизувати робочий план рахунків шляхом внесення відповідних змін. В Додатку В, Рисунку В1 представлені розроблені нами рекомендовані зміни до Плану рахунків з обліку податків та платежів. Це дає уніфікований підхід до основних податків, таких як ПДВ, ПДФО, ПП, ЄП та страхування. Всі інші види податків та платежів, які будуть залежати від специфіки підприємства, доцільно об'єднати на субрахунку 645.

Таким чином, на законодавчому рівні буде регламентовано загальну базу відображення обов'язкових платежів для підприємств, що обирають, навіть, різні системи оподаткування (Рисунок 1).

Виокремлення субрахунків за платежами та введення додаткових аналітичних рахунків за одним податком може накладати додаткове нагромадження при веденні їх обліку, проте сприятиме уникненню ризиків виникнення помилок та налагодженню «податкової дисципліни». Запропоновані зміни до Плану рахунків можна рекомендувати на державному рівні, що значно спростить ведення обліку, зменшить нагромадження на документообіг та скоротить процес ведення розрахунків.

Як відомо, в Україні вже впроваджено систему електронного адміністрування (СЕА), яка направлена на фіксацію та декларування накладних за податком на додану вартість. СЕА забезпечує ведення всього процесу обліку

та розрахунків за податком на додану вартість, в тому числі: ведення автоматичного обліку з ПДВ, швидке реєстрування податкових накладних в ЄРПН, формування окремого рахунку для сплати податків, контроль за сумою ПДВ тощо.

Робочий план рахунків		Запропонований варіант	
	↓		↓
64 Розрахунки за податком і платежами	641 Розрахунки за податками	64 Розрахунки за податками і платежами	641 Податок на прибуток
	642 Розрахунки за обов'язковими платежами		642 Податок на доходи фізичних осіб
	643 Податкові зобов'язання		643 Військовий збір
	644 Податковий кредит		644 Податок на додану вартість
65 Розрахунки за страхування	651 За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування	64 Розрахунки за податками і платежами	645 Інші податкові збори та платежі
	652 За соціальним страхуванням		646 Єдиний податок
	654 За індивідуальним страхуванням		647 Розрахунки за страхування
	655 За страхуванням майна		
98 Податок на прибуток	981 Податок на прибуток від звичайної діяльності		

Рисунок 1 – Порівняння Робочого та запропонованого варіанту Плану рахунків
Сформовано автором

У жовтні 2022 року набув чинності оновлений Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування. Обґрунтуванням запровадженню змін була необхідність запобігання порушенням з боку недобросовісних платників податків. Наприкінці 2022 року платники податку стикнулися з проблемою, яка не минула жодного платника – масове блокування податкових накладних. Кількість постраждалих суб'єктів малого та середнього бізнесу у жовтні-листопаді 2022 р. зростала надзвичайно швидко. Блокування податкових накладних має негативні наслідки для бізнесу:

— заблокована накладна лишає покупця права скористатися податковим кредитом. Як наслідок покупець у подальшому може прийняти рішення не співпрацювати з цим постачальником;

— виникнення додаткових витрат у вигляді визнання та виплати штрафу покупцю у певному відсотку від суми податкової накладної (якщо це

визначено договором);

— зупинка реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування також тягнуть за собою штрафні санкції, які прописані п. 201.4 ст. 201 ПКУ (ДОДАТОК Г. таблиця Г 1).

Що стосується заблокованих податкових накладних та розрахунків коригування – для них фінансові санкції не застосовуються, однак обов'язково необхідно відображати суми ПЗ з ПДВ у відповідному періоді. Дана проблема зумовила перегляд Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних і внесення відповідних змін та обмежень (ДОДАТОК Г. таблиця Г2). Запроваджені у жовтні 2022 р. зміни до ознак безумовної реєстрації сприяли збільшенню кількості заблокованих накладних.

У відповідь на проблемні питання, що виникли як наслідок змін, запроваджених у жовтні 2022 р., урядом було розширено перелік ознак безумовної реєстрації. Очікується, що розширення переліку облегшить документальне навантаження з суб'єктів малого бізнесу, пришвидшення процесу реєстрації ПН/РК, критерії ризиковості буде зменшено, масове блокування накладних і рахунків-коригування припадуть на середній та великий бізнес, що розглядається як більш жорстокий контролінг за їх діяльністю, а також миттєве надходження коштів за податком до бюджету (блокування накладних не звільняє платника від сплати податкового зобов'язання). Разом з цим, нововведення містять в собі обов'язок податкових органів зазначати детальну інформацію щодо відповідності чи невідповідності здійсненої господарської операції до ризиковим, а отже – платники мають можливість надати необхідні документи чи інформацію, які допоможуть оспорити винесені рішення.

Удосконалення Порядку відмови/блокування/розблокування ПН\РК з урахуванням нових змін з березня 2023 року функціонуватиме за схемою наведеною у ДОДАТКУ Г, рисунок Г 3.

Незважаючи на перелічені проблеми та обтяжливі обставини, в процесі

використання Системи електронного адміністрування важливо брати до уваги, що система зорієнтована на встановлені законодавчі норми, діє згідно певному алгоритму, який не містить людського втручання [5].

З 2022 року державний бюджет поніс великі втрати через необхідність анулювання/відстрочення сплати деяких податків. Однак, негативний досвід періоду воєнного стану вніс свої корективи та зумовив внесення оновлень на перспективу у 2023 році (таблиця 2).

Таблиця 2 – Оновлення системи оподаткування на 2023 рік

Внесені зміни	Характеристика
Авансовані внески з ПнП Стосується підрозділів, що займаються торгівлею за валютними операціями у готівковій формі	Авансований внесок=3 МЗП (за 1 пункт обміну в населеному пункті з населенням >50 тис. осіб) з урахуванням коефіцієнта 0,33; Авансований внесок= 1 МЗП (за 1 пункт обміну в інших населених пунктах та за їх межами) з урахуванням коефіцієнта 0,33 [6], [11]
УКТ ЗЕД. Оновлення українського класифікатора товарів зовнішньоекономічної діяльності	Систематизований перелік товарів більше інтегрований до Європейської системи номенклатур, з розширеним описом та гармонізованою системою кодування. Нововведення впливають на заповнення ПН та розрахунків-корегувань [7]
Е-резидент. Визначення статусу електронних резидентів-підприємців	Розширення критеріїв, згідно яких підприємець підпадає під категорію «Е-резидент», а також визначена ставка податку та визначення, хто може бути його податковим агентом [8]
Акцизний податок. більшення специфічних ставок за акцизним податком	Зростання ставки податку на 20% кожного року до 2025 року стосується тютюнових виробів, тютюну, його промислових замінників, податок на рідини для електронних сигарет; а також встановлені категорії, за якими закріплена мінімальна ставка акцизного податкового зобов'язання [9], [10]
Податкові пільги з ПДВ Припинення періоду використання податкових пільг за окремими галузями	Закінчення періоду використання пільг для: сфери кінематографії; космічної діяльності; виробництва і постачання програмних продуктів[9]
Єдиний податок Зміни ставок суми внесків за податком	Зміни стосуються ФОПів 1 і 2 груп за рахунок встановлення нової ставки мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму: 1 група ФОП – 10% ПМ; 2 група ФОП – 20%МЗП
Нові форми звітності та декларацій	Податкова декларація з ПнП - оновлення за резидентами з особливими умовами; Податкова декларація про майновий стан і доходи – внесені нові додатки; Податкова декларація за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки – вимагає заповнення характеристики за об'єктом оподаткування; Податкова декларація плати за землю – вимагає заповнення вартісних критеріїв та кодів КАТОТТГ [12]

Наявність великої кількості видів податків і платежів структурується в процесі обліку за рахунок використання відповідних рахунків. Однак, організація обліку потребує уніфікованого підходу. Узагальнення податків і платежів на єдиному субрахунку та зміни в розрізі аналітики за податковими стягненнями значно спростить підхід до облікового процесу, зменшить додаткове документальне навантаження та рівень складності під час відображення відповідних господарських операцій на бухгалтерських рахунках. Додатковим інструментом для спрощення системи розрахунків могло б бути використання єдиного облікового документа для податків і платежів, які сплачуються підприємством (ДОДАТОК Г).

Використання такої форми документування надає можливість систематизувати, узагальнити, вести коротку характеристику та здійснити розрахунок за декількома видами обов'язкових платежів. За рахунок цього рівень документального навантаження значно зменшиться.

РОЗДІЛ 2. Оптимізація податкового навантаження

Із розвитком ринкової економіки, зростанням конкуренції та структурних змін кон'юнктури ринку питання щодо зменшення податкового тягаря при збільшенні прибутку стало досить актуальним серед суб'єктів, зайнятих підприємницькою діяльністю, що прагнуть працювати в правовому полі з оптимальною податковою системою. Кожне підприємство прагне провадити діяльність згідно зі встановленими правовими нормами, однак тягар у вигляді високих податків змушує підприємців порушувати норми та працювати в «тіні».

Згідно статистичним даним, рівень тіньової економіки України з кожним роком зростає (див. Рисунок 2).

Стрімке зростання тіньової економіки говорить про те, що перед державою постає завдання виводу підприємницької діяльності з тіні, але не каральними методами і штрафними санкціями, а шляхом низки відповідних реформ та оптимальних заохочувальних заходів.

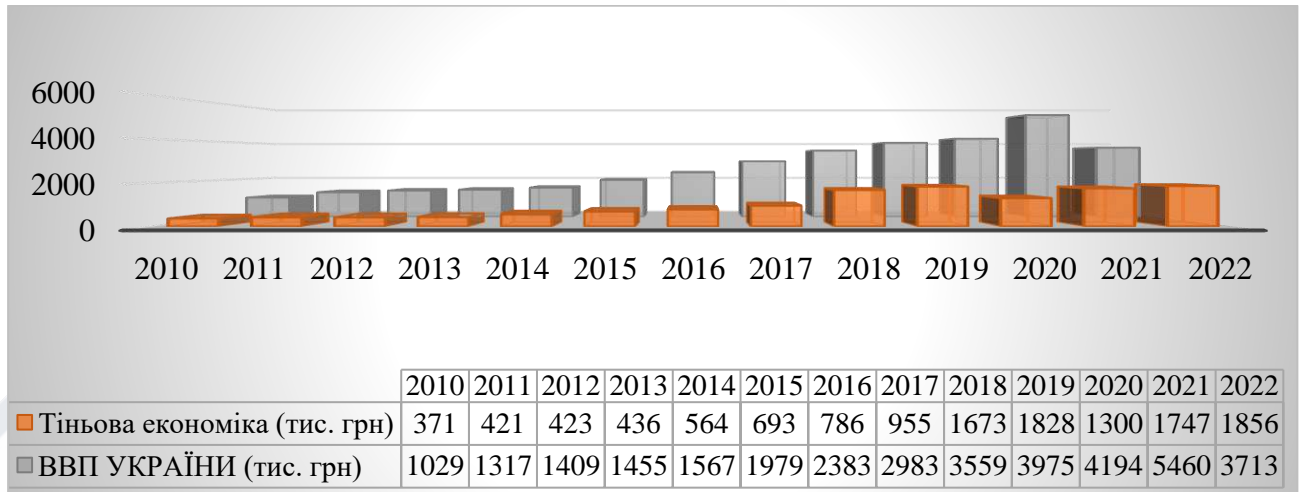


Рисунок 2 – Рівень тіньової економіки по відношенню до ВВП України [13], [14]

Вагомим впливом на рівень тіньової економіки являються складні умови та криза економіки, реформування податкової системи, встановлення високих податкових ставок та жорстких обмежень щодо провадження діяльності, запровадження «жорстких» штрафів. Незважаючи на жорсткі вимоги системи оподаткування, для підприємців запроваджено ряд методів, які допомагають оптимізувати податкове навантаження і при цьому не зменшувати штучно фінансовий результат господарської діяльності.

Таблиця 3 – Показник тіньової економіки України, %

Рік	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
% Тіньової економіки	36	32	30	30	36	35	33	32	47	46	31	32	50

Пропонуємо розглянути законодавчо допустимі шляхи оптимізації окремих податків для суб'єктів господарювання, які можуть бути застосовані будь-яким підприємством, що є платником відповідного податку.

Вислів «хороший бухгалтер – дороговартісне задоволення для підприємства, а поганий бухгалтер – ще вартістніше» якраз і почав вживатись як підтвердження того, що погані бухгалтера не знають як правильно оптимізувати податкове навантаження. Окрім того, обираючи напрям дослідження, нами було окреслено приховану мету, а саме показати, що сьогодні спеціальність «Облік і оподаткування» дуже затребувана, адже фахівці

даної спеціальності – це надзвичайно розумні, досвідчені та висококваліфіковані спеціалісти у сфері обліку, аналізу, аудиту та оподаткування.

Так, пропонуємо розглянути шляхи оптимізації окремих податків.

ПДВ. Як і акцентувалась увага раніше, податок на додану вартість – являється найскладнішим податком для нарахувань, найпоширенішим до сплати і найбільшим за ставкою – 20%. Серед методів зменшення ПДВ до сплати є 2 найпоширеніші методи:

4) **Використання податкових знижок:** під податковими знижками розуміються податкові пільги, які встановлюються на законодавчому рівні залежно від сезону, типу продукції тощо. Її використання зменшує суму сплати податкового зобов'язання або ж повне звільнення від оподаткування. Така можливість надається, безпосередньо, платнику податку, і ніяк не поширюється конкретно на господарські операції. Пільги, якими можна скористатися, відображаються в щорічному виданні Довідника податкових пільг.

5) **Експортування товарів та послуг:** якщо говорити, про експортні операції, то їх теж можна розглядати як окремі операції з використанням оптимальної системи оподаткування, адже такі операції оподатковуються за ставкою 0% на всі види товарів, які остаточно вивозяться за кордон, та послуг, що надаються за межами країни. Але ми усвідомлюємо, що експортно-імпортні операції слід розглядати як окремі види діяльності, на які не всі підприємства мають спроможність орієнтуватися. Експортні операції - комерційна діяльність, пов'язана з реалізацією та вивезенням за кордон товарів, робіт, послуг для передачі їх у власність іноземному контрагенту.

Дані «методи оптимізації» можна поєднувати, в такому випадку, формується ефективна система, при якій виникає лише податковий кредит, який після проведення розрахунку та подання декларації буде відшкодовуватися (Рисунок 3). У випадку, якщо Держава буде здійснювати підтримку для малих і середніх підприємств з реалізації продукції та надання послуг за кордон, це дозволить:

- 6) покращити позиції на міжнародному ринку;
- 7) залучити іноземних інвесторів – іноземні грошові потоки збільшать загальний грошовий обіг в країні;
- 8) стимулювання банківської сфери та укріплення позицій національної валюти.

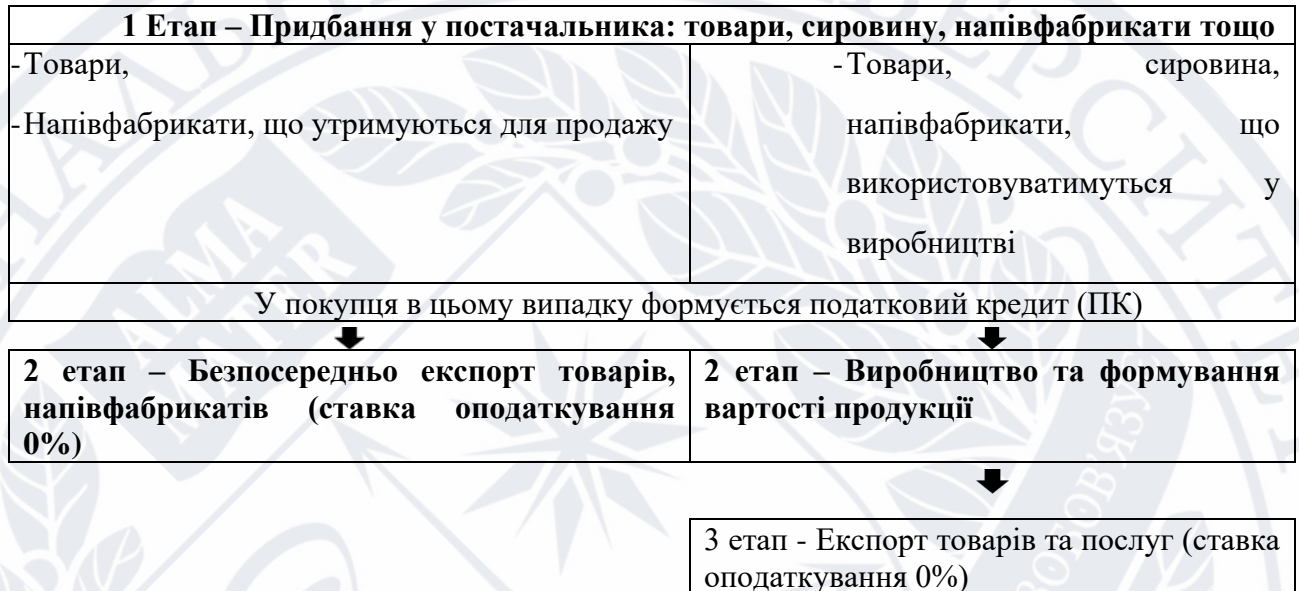


Рисунок 3 - Схема поєднання методів зменшення ПДВ до сплати

- 9) **Благодійна діяльність суб'єктів господарювання і безоплатна передача:** це також допустимий метод оптимізації податкового навантаження, адже разом із зменшення податків для суб'єкта господарювання здійснюється і суспільно важлива місія кожного із нас. Згідно статті 197.1.1–197.1.15 Податкового кодексу України є ряд господарських операцій, наведених на рисунку 4, які звільняються від оподаткування.

Надання благодійної допомоги також впливає на визначення суми податку на прибуток.

- 10) **Зменшення податкового зобов'язання за наявності визнаної та простроченої кредиторської заборгованості:** в податковому законодавстві визнана та прострочена кредиторська заборгованість має обкладатися ПДВ. Тобто ми винні, не віддаємо три роки, то із суми цього боргу маємо порахувати податкове зобов'язання з ПДВ і сплатити до бюджету.

Разом з тим, виконання наступних заходів з метою зменшення кредиторської заборгованості сприятимуть усуненню такої вимоги (Таблиця 4).

Господарські операції, що звільняються від оподаткування	
↓	↓
Безоплатна передача товарів і послуг	Надання благодійної допомоги
↓	↓
Товари	Постачання товарів та послуг
Продукти дитячого харчування (п. 197.1.1)	благодійним організаціям без
Технічні засоби, ремонт, медичне приладдя тощо для пільгових категорій населення (п. 197.1.3)	будь якої грошової, матеріальної або інших видів компенсації (п. 197.1.15)
Безкоштовна передача рухомого складу за умови:	<i>Товари та послуги, які передаються в якості благодійної допомоги, повинні відповідати визначеним видам згідно встановленому Закону [7]. Разом з цим, благодійники зобов'язані здійснити маркування товарів і послуг, які призначені для благодійної допомоги.</i>
3) Виробнича потреба з єдиним технологічним процесом;	
4) Розподіл рухомого майна через реструктуризацію (п.197.1.12)	
Послуги	
Послуги із здобуття освіти (п. 197.1.2)	
Послуги за пенсіями, страховими виплатами, соціальної допомоги та послуг охорони здоров'я (п. 197.1.4 і 5)	
Послуги з реабілітації (п.197.1.6)	
Послуги з перевезення пасажирів (п. 197.1.8)	
Постачання культових послуг (п. 197.1.9 і 10)	
Приватизація житлового фонду (п. 197.1.13)	

Рисунок 4 – Перелік господарських операцій на підприємствах, які не підлягають оподаткуванню [15], [16]

Податок на прибуток (ПнП). Сума податку на прибуток напряму залежить від фінансового результату до оподаткування. На практиці у підприємств досить часто виникає питання: «яким чином зменшити дохідну частину, щоб сплатити менше податку?», але при цьому не порушуючи законодавство.

Таке можливо лише за наступних операцій:

- надання благодійної допомоги;
- уцінка активів;
- зміна методу амортизації;
- зменшення строку використання основних засобів;
- використання лізингових операцій.

Таблиця 4 – Заходи, націлені на зменшення кредиторської заборгованості в частині простроченої

№	Критерії	Характеристика
Постачальник 1	Умови	Товар повинні оплатити протягом місяця з дати отримання; Дата відліку позовної давності – 21.11.200 Закінчення позовної давності (Боржник нічого не сплатив) – 21.11.2022
	Наслідки Дії	При першій позовній давності – Звернення з проханням відстрочення і гарантуванням сплатити заборгованість => Отримання письмової згоди Створення нової позовної давності – 22.11.2026
Постачальник 2	Умови	Можливість проведення оплати протягом роки після отримання; Дата відліку позовної давності – 22.10.2021; Закінчення позовної давності (Боржник нічого не сплатив) – 22.10.2023
	Наслідки Дії	При першій позовній давності - 29.12.2022 було проведено оплату постачальнику в розмірі 100 грн.; Створення нової позовної давності – 29.12.2025
Постачальник 3	Умови	За договором не вказано строк покриття зобов'язань за товар; Надходження письмової вимоги з оплати – 20.11.2022 р. Дата відліку позовної давності – 28.11.2022 Закінчення позовної давності – 28.11.2022
	Наслідки Дії	При першій позовній давності: 25.11.2022 – здійснено підписання Акту звірки та укладання встановлення додаткових термінів з оплати – дійсне до 31.12.2022.; Створення нової позовної давності – 31.12.2026

За вказаними операціями завжди збільшується витратна частина підприємства та зменшується балансова вартість активів (Таблиця 5).

Таблиця 5 – Умовний приклад зменшення суми податку на прибуток надаючи благодійну допомогу [16]:

Умова	В 2021 році фірма «Грант» надало благодійну допомогу: - дитячому будинку (неприбуткова організація) «Ластівка» в сумі 200 000 грн; - музею музичних інструментів школи мистецтв 800 000 грн. Прибуток підприємства за рік склав 14 000 000 грн.
Роз'яснення	Всі суми благодійних внесків, а також добровільних грошових переказів відносяться до складу витрат підприємства. Оскільки перший вид допомоги менше 4% прибутку (200 000 < 560 000), А другий – менше 10% прибутку (800 000 < 1 400 000) то су ми благодійних внесків відносяться до складу витрат в повному обсязі – 1 960 000 грн

За допомогою вище перелічених методів зменшення ПнП у фінансовому обліку на порівняльному рахунку 79 «Фінансовий результат» зменшується

кінцеве сальдо (таблиця 6). Розглянемо детальніше операції, які пов'язані з активами підприємства.

Таблиця 6 – Типова кореспонденція зі збільшення витратної частини підприємства за рахунок оцінки вартості облікових об'єктів

№	Зміст	Дт	Кт
Уцінка запасів			
1	Віднесено витрати від оцінки запасів на витрати	946	20, 22, 26, 28
2	Списано на фінансовий результат витрати, понесені через уцінку	791	946
Зменшення корисності основних засобів			
1	Віднесено суму від знецінення ОЗ до складу витрат	972	131
2	Списано на фінансовий результат понесені втрати	793	972

Розглядаючи оцінку основних засобів як метод для оптимізації оподаткування, слід звертати увагу на її вид та вплив на інші елементи (Таблиця 7).

Таблиця 7 – Вплив проведення оцінки на результат до оподаткування

Вид оцінки	Вплив на визначення результату до оподаткування
Проведення уцінки вперше/ уцінки після уцінки	В обліку: По Дт 95 зменшується залишкова вартість об'єкта і збільшується частка витрат; З ПІ: Збільшення фінансового результату згідно з ст. 138.2 ПКУ; Без ПІ: Збільшуються витрати і зменшується амортизація
Здійснення уцінки після дооцінки	В обліку: По Дт 411 зменшується первісна вартість об'єкта, який уціняють; Без ПІ: Зменшується амортизація
Проведення першої дооцінки /Дооцінка після дооцінки	В обліку: За Кт 411 здійснюється збільшення вартості об'єкта; Без ПІ: Проводиться збільшення амортизації
Здійснення дооцінки після оцінки	В обліку: В Дт 76 формується дохід сумою дооцінки в рамках попередньої здійсненої раніше уцінки; З ПІ: Фінансовий результат зменшується; Без ПІ: Частка витрат зменшується пропорційно збільшенню амортизаційних нарахувань

Оскільки податкове законодавство не здійснює регулювання фінансового обліку на підприємстві, дані «маніпуляції» можливі лише в рамках дії окремих національних стандартів бухгалтерського обліку (таблиця 8).

Таблиця 8 – Нормативне регулювання за основними засобами та запасами

Об'єкт обліку	Нормативний документ
Запаси	1) П(С)БО 9 «Запаси»,

	2) Методичні рекомендації з бухгалтерському обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2
Основні засоби	1) НП(С)БО 7 «Основні засоби», 2) Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635, 3) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561 4) НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»

ЄСВ. Єдиний соціальний внесок сплачується підприємцем за кожного робітника ще й понад заробітної плати. Цей вид стягнення складає 22% від заробітної плати і на законодавчому рівні лише нараховується, і ніяк не вираховується із платні робочого персоналу, на відміну від інших податків як ПДФО чи ВЗ. Тобто нарахування для суб'єкта є додатковою статтею видатків для підприємства, але суспільно важливою для утримання непрацевдатних осіб на поточний бюджетний рік. Для оптимізації та зменшення даного виду платежу теж є методи, які не суперечать нормативно-правовій базі, а саме:

- **укладання підприємством договору з оренди рухомого чи нерухомого майна безпосередньо зі своїм працівником.** Це може будь-який вид майна: земельна ділянка, нерухомість, комп'ютери, автомобіль тощо, залежно від того, чим володіє найманий працівник і чи погоджується він надати це майно в оренду. Таким чином, зарплата виплачується у вигляді плати за оренду, що мінімізує витрати на ЄСВ. Однак, такий метод вимагає сплату ПДВ, оскільки найманий працівник за даними відносинами буде являтися «неплатником ПДВ» [17].

Саме такі операції з точки зору податківців найчастіше застосовуються для ухиляння від сплати ЄСВ, тому такі договори підлягають особливому контролю;

- **укладання трудового договору, за яким графік робочого часу нефіксований.** За даними змінами базою для нарахування ЄСВ буде мінімальна заробітна плата (у випадку, якщо база нарахування не перевищує встановлену норму згідно законодавства), а роботодавець відштовхується від фактично відпрацьованого часу працівника для виплати заробітної плати. Звісно, що оптимізація і зменшення сплати ЄСВ не в усіх випадках буде

позитивною для підприємця, однак такий метод допоможе скоротити витрати на виплату заробітної плати[18].

Окрім того, менше чим 22% сплачується ЄСВ при використанні найманої праці інвалідів. Ставки єдиного соціального внеску залежать від кількості працюючих осіб з інвалідністю та фонду оплати праці (Таблиця 9) [19].

Таблиця 9 – Ставки ЄСВ при використанні найманої праці осіб з інвалідністю

Категорія платників Єдиного соціального внеску	Ставка ЄСВ	Відсоток фонду оплати праці
Для підприємців, які: - Знаходяться на спрощеній системі оподаткування; - Наявні працюючі особи-інваліди	8,41	-
Підприємств і організацій осіб з інвалідністю: - УТОГ та УТОС; - Серед працівників 50% і більше осіб з інвалідністю	5,3	25% витрат на оплату праці
Підприємств і організацій осіб з інвалідністю: - Серед працівників від 50% осіб з інвалідністю	5,5	

ПДФО для фізичних осіб. Для фізичних осіб є ряд ситуацій, при яких отримання матеріальних цінностей у вигляді допомоги, товарів та послуг не збільшують податок на доходи фізичних осіб. Для цього слід керуватися статтею 165.1 Податкового Кодексу України, де представлено всі можливі варіанти отримання надходжень, які не впливатимуть на рівень податкових витратків. Особливістю є те, що фізична особа в цьому випадку не тільки не зобов'язана збільшувати сплату ПДФО, а ще й отримує надходження безкоштовно [20].

Ще одним способом оптимізації ЄСВ та зняття відповідальності за сплату ПДФО та ВЗ, це поєднати Статус Робітника з ФОП. На основі цього можна здійснити наступні кроки:

- 4) влаштувати робітника - ФОП на неповний робочий день (неповна зайнятість);
- 5) трудова діяльність такого робітника може здійснюватися паралельно з його діяльністю, однак вони не повинні пересікатися. *наприклад:* керівник відділу статистики як ФОП надає в оренду цех під збереження техніки;
- 6) грамотно та якісно оформити такі відносини з юридичної сторони, а

також мати технічні обґрунтування.

Для взаємодії з ФОП-працівником висуваються певні умови та особливості (Таблиця 10).

Таблиця 10 – Умови та особливості взаємодії з ФОП-працівником

Умови	Особливості
6) Використовувати ринкові ставки з оплати послуг;	4) Переведення всіх можливих відносин в розряд «Послуги»;
7) Компетентно складена юридична форма;	5) Використання додаткових методів фіксування (акти, фото-, відео-звіти, переписки тощо)
8) Економічне обґрунтування;	6) Здійснення підписів за сформованими актами необхідно о щомісяця
9) Технічна необхідність;	
10) Підтвердження будь-яких пов'язаних операцій документально	

Зазначені шляхи щодо зменшення податкового навантаження направлені на вартісне коригування об'єктів господарського обліку, внаслідок чого здійснюється зменшення доходу до оподаткування. Ще одним методом, який пов'язаний з оптимізацією податкового навантаження пов'язаний із зміною структури підприємства та його форми, це поділ підприємства на декілька юридичних осіб. Цей спосіб використовують, в основному, великі холдинги та корпорації. Однак в такій ситуації є особливість, яку не слід плутати з оптимізацією податкового тягара – *ухилення від податків*.

Важливими є розмежування даних понять з метою уникнення наступних штрафів з боку контролюючих органів. Основні порівняльні характеристики наведені в таблиці 11.

Зазначені вище методи оптимізації податкового навантаження зачіпають ті види податків, які мають найбільш питому у системі розрахунків за податками та платежами підприємства [10].

Основними помилками керівництва підприємств є те, що вони часто використовують незаконні «тіньові» методи зменшення податкового тягара – виплата заробітної плати в конвертах, неналежне документування господарських операцій, використання податкових пільг, які вже є не чинними, виведення коштів через підставних осіб-підприємців, родичів, фіктивна наймана праця працівників пільгових категорій тощо.

Таблиця 11 – Порівняльна характеристика між ухиленням від податків та оптимізацією податкового навантаження

	Ухилення від податків	Оптимізація податкового навантаження
Поняття	Ухилення від сплати податків шляхом використання прийомів, що зменшують обсяг податку до сплати, які являються незаконними й несуть за собою адміністративну, податкову і кримінальну відповідальність	Методи мінімізації податкових стягнень, в результаті використання яких зростає рівень податкових надходжень, їх ефективне використання в системі підприємства, що характеризується економією
Практична ситуація	Керівництво вирішило здійснити дроблення бізнесу для зменшення податкового навантаження. При цьому, новоутворені підприємства провадять: <ul style="list-style-type: none"> - однакову господарську діяльність, - управління провадиться централізовано, - облік за діяльність ведеться як цілісна система 	Керівництво розподілило бізнес на окремі підприємства. Новоутворені компанії провадять: <ul style="list-style-type: none"> - різнопрофільні види діяльності, - управління провадиться децентралізовано, - облік ведеться окремо на кожній ділянці, - звітність консолідується

При веденні постійного моніторингу та аналізу нормативно-правової бази, правильного інтерпретування законів та наказів виникають значні можливості зменшення податкового тягара і не порушувати законодавчу систему. Але першочергово для суб'єктів господарювання необхідно визначитись правильно обрати та прорахувати оптимальну систему оподаткування та види податків виходячи із видів діяльності та усіх особливостей для ведення господарських операцій.

Податкова система України, на сьогодні, для підприємницької діяльності встановила «високий поріг» податкового тягара та певні вимоги, які зумовили багатьох перейти в «тіньову економіку». Зростання даного негативного показника говорить про недосконалість і необ'єктивність встановлених норм та процесу реформування в країні. На основі проведеного дослідження розв'язком даної проблеми являється:

- проведення низки реформ зі встановлення оптимальних умов для сплати податків;
- здійснення програм з підтримки та стимулювання підприємницької

діяльності;

— внесення коригувань та встановлення менш жорстких вимог в системі електронного адміністрування тощо.

В якості пропозицій, можливим варіантом для стимулювання виходу підприємців з «тіні» постало б внесення до складу нормативів та законодавчих актів роз'яснень та коментарів щодо оптимізації податкового навантаження. В додаток до цього, слід здійснювати потужний процес інформування платників податків про такі можливості.

РОЗДІЛ 3. Особливості податкової діагностики розрахунків за податками і платежами

Аудиторська діагностика розрахунків за податками і платежами направлена на визначення щодо правильності нарахування відповідних сум податків та платежів, відображення в обліку та відповідних документах, своєчасності їх сплати, а також прогнозування та надання рекомендацій для виправлення. Під час проведення такої процедури аудитор здійснює пошук господарських операцій по відшкодуванню податків, діючи в рамках правового поля, основуючись на національні нормативи та міжнародні стандарти (ДОДАТОК Д).

Нормативні бази обліку та аудиту мають між собою певні відмінності, а в багатьох випадках навіть суперечності. Так, в процесі діагностики аудитор керується основними положеннями міжнародного рівня:

— **за стандартами МСА 200-299** «Загальні принципи та відповідальність» регламентуються основи та методи здійснення контролю за якістю аудиту, формування аудиторської документації, відповідальності аудитора та відповідності аудиту нормативній базі;

— процес ознайомлення з суб'єктом господарювання, основними характеристиками та стану для визначення рівня ризиків викривлення регламентується міжнародним **стандартом аудиту 315** «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта

господарювання і його середовища»;

— основою для формування доказової бази в процесі незалежної перевірки, на основі якої формується аудиторський висновок, являється **стандарт 500** «Аудиторські докази»;

— визнання та розгляд основ проведення спеціалізованого аудиту відображено в міжнародному стандарті **МСА 800** «Особливі положення – аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», який використовується, в основному, під час проведення загальної аудиторської перевірки;

— особливості та методи проведення перевірки в рамках специфіки об'єкта описується в **МСА 805** «Особливості положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»;

— **за стандартом аудиту 810** (переглянутий) «завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності» частково розглядаються завдання, які пов'язані з елементами звітності, в нашому випадку – податки та платежі, їх особливостями та впливом на загальні показники [21].

Аудиторська «перевірка» даного об'єкту обліку може бути зовнішньою – податкове діагностування і внутрішньою – внутрішній аудит. Якщо зовнішня аудиторська перевірка полягає у залученні незалежного аудитора, який знайомиться із діяльністю підприємства, провадить детальну перевірку на різних рівнях, то внутрішній аудит безпосередньо пов'язаний із формування системи внутрішнього контролю нарахування, сплати, обліку та звітування за податками та платежами, яку підприємство самостійно встановлює на підприємстві.

Метою системи внутрішнього контролю є:

- контроль за правильністю ведення обліку, нарахувань, документування та розрахунків за податками і платежами,
- забезпечення технологічного контролю сплати податків,
- аналіз ефективності використання ресурсів та одночасне дотримання строків здійснення платежів,

- надання інформації внутрішнім користувачам.

На основі отриманої інформації будується система оптимізації податкового навантаження та розпочинається етап планування стратегічних дій для мінімізації податкових стягнень.

Оскільки на сучасному етапі облік досягнув рівня автоматизації, зі сторони управлінського персоналу вимагається багато зусиль, матеріальних витрат і часу на аналіз та планування, щоб законно «обійти» систему оподаткування та зменшити ризик отримання штрафних санкцій.

Говорячи про зовнішню «перевірку», аудитор використовує різні методи, в тому числі і проводить оцінку системи внутрішнього контролю. Це пов'язано із аудиторськими ризиками, які є наявними, або ж можуть виникнути в процесі аудиту та сприяти викривленню або наданню некоректного аудиторського висновку. Тому, на початку проведення перевірки визначаються основні елементи аудиту (Таблиця 12).

Таблиця 12 – Структурні елементи зовнішньої аудиторської діагностики ведення розрахунків за податками і платежами

Елемент	Характеристика
Мета аудиту	Надання незалежної думки щодо правдивості показників, пов'язаних з податковим законодавством, а також їх відповідності інформації, прописаної в обліковій політиці
Предмет	База оподаткування, система нарахування, ставки податків, складові податків
Завдання	Оцінити правильність визначення об'єктів та бази оподаткування; Перевірка на відповідність чинному законодавству; Перевірка правильності нарахування податків; Визначення щодо своєчасності подання податкових декларацій та сплати до відповідного органу; Діагностування проблем під час ведення податкового обліку; Надання консультацій, розробка рекомендацій тощо
Термін проведення	3 – 20 днів, Період перевірки може збільшуватися залежно від обсягу роботи

Джерелами інформації для перевірки являються:

- первинні документи – довідки, розрахунки, виписки банків, накладні, декларації тощо;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку;
- акти перевірок відповідними державними службами;

- всі форми фінансової звітності.

Слід зазначити, що в процесі отримання послуг від незалежного експерта об'єктами діагностики постають не тільки господарські операції, що пов'язані з податками і платежами, а й доходи-витрати підприємства, оскільки в більшості операцій закладені непрямі податки, а сума податку на прибуток напряму залежить від витратної та доходної частини підприємницької діяльності. Таким чином, аудитор здійснює перевірку в декілька етапів [12].

В процесі податкового аналізу оцінка системи внутрішнього контролю (СВК) - ключова процедура, яка надає можливість ідентифікувати вже на перших етапах суттєві викривлення та сформулювати певне розуміння про діяльність підприємства Таблиця 13.

На сучасному етапі на практиці немає регламентованого типового документу оцінки СВК за податками і платежами, навіть у вигляді рекомендацій. Це може бути пов'язано із тим, що податкова законодавство встановлює жорсткі умови щодо ведення нарахувань, документування, розрахунків та сплати податкових платежів. В цей же момент часто проводиться податкове інспектування. Незважаючи на такий контроль зі сторони держави саме незалежна податкова діагностика являється поширеною послугою. Як вже говорилося раніше, податкова система України являється дещо складною та піддається постійним змінам, коригуванням, жорстким нормам. Оскільки більшість господарських операцій пов'язані саме з податками – купівля/продаж, розрахунки по заробітній платі, підсумок фінансового результату до оподаткування тощо, підприємства повинні здійснювати внутрішній контроль за даною ділянкою. Високий рівень внутрішнього контролю забезпечує повноту, відповідність законодавству та правильність за веденням розрахункових операцій. Грунтуючись на проведеній оцінці СВК, аудитор буде легше виявити проблемні ланки та надати більш правдиві висновки. Саме з таких міркувань нами було розроблено тест оцінки системи внутрішнього контролю, який би міг використовуватися зовнішніми аудитором на практиці (див. ДОДАТОК Є).

Таблиця 13 – Етапи проведення аудиторської перевірки за податками і платежами

№	Етапи	Процедури
1	Знайомство з діяльністю підприємства. Проведення оцінки системи оподаткування, що використовується на підприємстві, визначення ризиків	Знайомство з основною інформацією про підприємство; Оцінка системи нарахування та розрахунків за податковими платежами; Ознайомлення із системою документообігу; визначення рівня аудиторського ризику
2	Складання програми	Проведення оцінки системи внутрішнього контролю; Формування програми проведення аудиту (ДОДАТОК Ж)
3	Перевірка правильності нарахувань, встановлення бази оподаткування, порівняння із законодавчими нормами	Звірка документів, проведення попередніх розрахунків, формування запитів до «третьох осіб», співставлення отриманої інформації з результатами тощо
4	Формування звіту за результатами проведеної перевірки	Узагальнення інформації, підбиття підсумків, формування висновку, рекомендацій тощо
5	Надання сформованих висновків замовнику	-

Під час незалежної аудиторської експертизи й аналізу особлива увага приділяється документації та рахункам бухгалтерського обліку, в нашому випадку - 64 «Розрахунки за податками і платежами», 98 «Податок на прибуток». Узагальнений 64 рахунок має особливість відображення в балансі підприємства: в активі – якщо існує дебіторська заборгованість на кінець періоду, або в пасиві – визначена заборгованість являється кредиторською. Тому під процес перевірки потрапляють всі етапи господарської діяльності. Щоб провести дійсно якісний аналіз, аудитор формує програму проведення процедури діагностування, згідно якої вносить інформацію про термін аналізу та перевірки конкретної частки об'єкта, необхідні робочі документи (ДОДАТОК Ж). Згідно побудованій програмі проводиться перевірка. В кінці процесу аудитор ідентифікує всі отримані показники: так, будуть зіставлятися дані Головної книги з регістрами аналітичного і синтетичного обліку, зі Звітом про фінансові результати, й в подальшому формуватиметься аудиторський висновок.

На основі проведеного аналізу визначено, що проведення аудиторських перевірок за таким об'єктом, як розрахунки за податками і платежами має свої особливості. В процесі аудиту зачіпаються доходна і витратна частини підприємства. Дослідження такого об'єкту є досить складним за рахунок документального нагромадження, використання на підприємстві пілґ тощо. Додатковим навантаженням для аудитора являється проведення оцінки системи внутрішнього контролю, оскільки інструменти для такої процедури слід розробляти самостійно.

У зв'язку з виявленими проблемними аспектами, рішенням може постати формування Типової форми (шаблону) тесту оцінки СВК, який буде носити рекомендаційний характер. Оскільки нормативна база - національна та міжнародна з ведення обліку та аудиту - мають суперечності, слід провести доповнення до національних положень, або ж здійснити повну уніфікацію законодавчої бази.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Податкова система має досить складну систему, яка часто протирічить нормативній базі бухгалтерського обліку. Деякі протиріччя ускладнюють процес своєчасного нарахування, документування та сплати податків.
2. Особливості діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку для підприємств спричиняють нагромадження документообігу та ведення контролю за податками і платежами. В цьому випадку можливим варіантом є удосконалення структури Плану рахунків та розробки методичних рекомендацій, які змогли розкривати індивідуальність використовуючих рахунків відповідно до виду зайнятості підприємства.
3. Ні для кого не секрет, що в Україні протягом останніх 4-5 років спостерігається тенденція зростання тіньової економіки, оскільки відсутня система інформування та розкриття всіх можливих методів оптимізації податкового навантаження, якими могли б користуватися суб'єкти

господарювання не порушуючи закони. В даному випадку можливим рішенням стане створення єдиної інформаційної бази, як би напряду перепліталася з автоматизованою системою сплати податків. Податківці мають виконувати роль консультанта з оптимізації податків, мають сприяти правильності нарахування податків, вчасності їх сплати.

4. Значна частина підприємницької діяльності України представлена малим і середнім бізнесом. У зв'язку з цим, нинішні ставки державних та місцевих податків та їх кількість являються досить обтяжливими саме для окреслених суб'єктів господарювання. В цей же час, для більших підприємств, які мають вихід на міжнародний ринок, ставки податків прирівнюються до 0. Для стимулювання та розвитку суб'єктів малого бізнесу доцільно було б, зі сторони держави, встановити менші ставки податків та платежів.

5. В основі процесу незалежного податкового діагностування, як і незалежної аудиторської перевірки, лежать міжнародні стандарти. Однак, більшість підприємств обліковують свою діяльність у відповідності до національних положень. Невеликі розбіжності нормативної бази обліку та аудиту можуть спричиняти появу певних викривлень під час становлення системи внутрішнього контролю на підприємстві. В такому випадку, на практиці, в якості вирішення виявлених проблем, можна внести ряд корективів, а саме:

5.1. здійснити корегування в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку, узагальнивши всі податкові платежі на єдиному субрахунку з використанням нових аналітичних рахунків, що значно спростить ведення обліку, зменшить документальне нагромадження та рівень складності під час відображення відповідних господарських операцій на бухгалтерських рахунках;

5.2. такий інструмент, як загальний обліковий документ для податків і платежів, допоможе систематизувати і згрупувати всю інформацію за видами податків підприємства. За рахунок цього рівень документального навантаження значно зменшиться;

5.3. на загальнодержавному рівні є необхідність сформувати оптимальне середовище, підтримку та програм стимулювання, особливо це стосується податкового навантаження під час економічних коливань, що спричиняють зростання рівня «тіньової економіки». Надання коментарів та роз'яснень з оптимізації податкового навантаження, формувати розуміння платників як діяти, не порушуючи правових норм;

5.4. в сфері незалежного аудиту простежується необхідність уніфікації національної законодавчої бази з міжнародними стандартами задля зменшення ризику порушення під час надання даної послуги;

5.5. внесення Типової форми «Тесту оцінки системи внутрішнього контролю» рекомендаційного характеру. Такий інструмент буде служити базою для проведення перевірки, збору інформації та основою для визначення більш точного рівня аудиторського ризику.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Словник основних термінів: Державна податкова служба України URL: <https://tax.gov.ua/korisni-posilannya/slovník> (дата звернення: 18.02.2023)
2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 01.01.2013 р.. № 2456-VI, 2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20130101/find?text=%CF%EB%E0%F2%B3%E6#Text%20%D0%94%D0%B0%D1%82%D0%B0%20%D0%B7%D0%B2%D0%B5%D1%80%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%2028.03.2021> (Дата звернення: 18.02.2023)
3. Іванов Ю.Б., Тищенко В. Ф., Найдено О. Є., Карпова В. В., Остапенко В. М., Іванов Ю. Б., Омельченко О. І., Островський Д. М., Костяна О. В., Єніна А. О. Податкова система: мулът. навч. посіб. Харків: ХНЕУ ім. Семена Кузнеця, 2018., С 31-34
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. Дата оновлення: від 10.08.2021 № 588 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (Дата звернення: 19.02.2022)
5. Pavlotska K. Tarasenko L. Electronic administration of value added tax in ukraine: issues of accounting organization and impact on business: INTERNATIONAL SCIENTIFIC STUDENT CONFERENCE, ISSC 2023 «PROSPECTS OF ACCOUNTING DEVELOPMENT: THE YOUNG RESEARCHER'S VIEW» 2023, CHIȘINĂU
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування діяльності з торгівлі валютними цінностями у готівковій формі: Закон України від 03.11.2022 № 2720-IX. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T222720> (Дата звернення: 12.03.2023)
7. Про Митний тариф України: Закон України від від 19.10.2022 № 2697-IX URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T222697> (Дата звернення: 12.03.2023)

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів: Закон України від 06.10.2022 № 2654-IX (Дата звернення: 12.03.2023)
9. Податковий кодекс України.: Закон України від 23.12.2010. №2755VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Дата звернення: 15.03.2023)
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження диференційованої рентної плати за видобування газу природного: Закон України від 15.03.2022 № 2139-IX. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T222139> (Дата звернення: 15.03.2023)
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 № 1914-IX. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T211914> (Дата звернення: 15.03.2023)
12. Гришанова Н. Основні новації податкового законодавства у 2023 році: ДПС підготувала огляд змін: *інформаційна платформа «ЮРЛІГА»*. URL: [https://jurliga.ligazakon.net/news/216442_osnovn-novats-podatkovogo-zakonodavstva-u-2023-rots-dps-pdgotuvala-oglyad-zmn#:~:text=%D0%92%D1%96%D0%B4%D0%BF%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BD%D0%BE%20%D1%83%202023%20%D1%80%D0%BE%D1%86%D1%96%20%D1%81%D1%83%D0%BC%D0%B0,20%20%25%20%D0%B2%D1%96%D0%B4%20%D0%BC%D1%96%D0%BD%D1%96%D0%BC%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%97%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D1%82%D0%B8\)%3B](https://jurliga.ligazakon.net/news/216442_osnovn-novats-podatkovogo-zakonodavstva-u-2023-rots-dps-pdgotuvala-oglyad-zmn#:~:text=%D0%92%D1%96%D0%B4%D0%BF%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BD%D0%BE%20%D1%83%202023%20%D1%80%D0%BE%D1%86%D1%96%20%D1%81%D1%83%D0%BC%D0%B0,20%20%25%20%D0%B2%D1%96%D0%B4%20%D0%BC%D1%96%D0%BD%D1%96%D0%BC%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%97%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D1%82%D0%B8)%3B) (Дата звернення: 15.03.2023)
13. Валовий внутрішній продукт в Україні: статистичні показники Міністерства Фінансів України від 18.10.2021. URL: <https://index.minfin.com.ua/economy/gdp/> (Дата звернення: 28.10.2023)

14. Рівень тіньової економіки в Україні в 2018 році склав 47% від ВВП – дослідження. *Економічна правда*. 11.09.2019 URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/news/2019/10/11/652509/> (Дата звернення: 28.10.2023)
15. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 05.07.2012 №5073-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2022. Ст. 3.
16. Благодійна діяльність: особливості оподаткування : *Вісник від 24.10.2014 №40*. Офіційне видання Державної фіскальної служби України URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7617>
17. Оптимізація і мінімізація податків: роз'яснення аудиторів компанії «Аудит. Бухгалтерія. Аутсорсинг». URL: <https://www.buhslugi.com.ua/ua/informatsiya/informatsiya-dlya-yuridichnikhosib/optimizatsiya-podatkovogo-navantazhennya-minimizatsiya-podatktiv.html> (Дата звернення: 12.11.2022)
18. Онищенко В. Левадський І. ЄСВ 2023: *тижневик «Головбух»*, від 12.12.2022. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/9211-sv-u-2022-rots>
19. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. *Відомості Верховної Ради України*. Дата оновлення: 12.01.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (Дата звернення: 15.01.2021)
20. Зінкевич А.В. Загальна характеристика етапів аудиту податків і платежів: *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Причорноморські економічні студії 2018. №26 (4). С. 141-146.
21. Міжнародні стандарти аудиту : *портал Міністерства фінансів України*. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu> (Дата звернення: 09.02.2022)

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Таблиця А1 – Класифікація податків та платежів, їх характеристика [3]

1. За формою оподаткування – відмінність між цими податками полягає в участі на відповідному етапі формування ціни		
Прямі – закладаються на етапі виробництва. Сплату до бюджету платник податку здійснює напряду за сумою, що визначається на основі доходу за ставками, розміру об'єкта оподаткування (Податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб тощо)	Непрямі – входять на стадії реалізації. Такі податку сплачуються через механізм ціноутворення, а саме – входять до вартості товару, збільшуючи її на вагу цього ж виду податку (Акцизний податок, мито, податок на додану вартість)	
2. За періодичністю сплати		
Разові – сплачуються лише один раз у довгостроковому періоді (премія, винагорода за наукове відкриття, матеріальна допомога по оздоровленню)	Систематичні (регулярні) – сплачуються на постійній періодичній основі, протягом часового періоду якого володіння конкретним об'єктом, який підходить за своїми характеристиками під оподаткування	
3. За формою стягнення		
Грошові – стягуються лише в грошовому вимірнику	Натуральні – стягуються за різними видами вимірників (товари, продукти тощо). Наданий момент такого виду сплати вже немає	
4. За правовою ознакою		
Загальнодержавні – податки та платежі, що сплачуються до державного бюджету (ПДФО, ПП, ПДВ, екологічний податок, рентна плата, мито, акцизний податок)	Місцеві – сплачуються до місцевих органів, установ, фондів (податок на майно, єдиний податок, збір на місце для паркування, туристичний збір)	
5. Відносно платника		
Податок з юридичних осіб (податок на прибуток)	З фізичних осіб (Податок на доходи фізичних осіб)	Змішаний (Податок на додану вартість)
6. За часом дії		
Звичайні	Надзвичайні - встановлюються з причини виникнення конкретних подій (військовий збір)	
7. За способом зарахування		
Закріплені – сплачуються до відповідних бюджетів протягом тривалого часу	Регулюючі – надходять до різних бюджетів (Акцизний податок)	
8. За економічною ознакою об'єкта оподаткування		
Податки на доходи та прибуток Податки на споживання	Майнові податки Ресурсні платежі/платежі рентного характеру	
9. Відносно джерела сплати		
Входять до складу: - виробничих витрат; - до виручки або доходу	- сплачується з прибутку; - сплачується із фінансового результату; - стягуються із заробітної плати	

10. За джерелами оподаткування	
Накладаються на зароблені доходи	Накладаються на капітал, дивіденди, проценти

ДОДАТОК Б

Таблиця Б1 - Типова кореспонденція з обліку податків

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
Облік ПДВ			
Зі сторони покупця			
<i>На умові післяоплати</i>			
1.	Отримано активи/товари (підписано акт виконаних робіт, послуг)	15, 20, 91, 92, 93	631, 685
2	Здійснено відображення ПК з ПДВ	641/ПДВ	631, 685
3.	Списання на витрати суми ПДВ після закінчення граничного строку для реєстрації податкової накладної в ЄРПН	949	641/ПДВ
<i>На умові передоплати</i>			
1	Перераховано постачальнику передоплату	371	31
2	Відображено податковий кредит з ПДВ у складі передоплати (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	644
3	Відображено суму ПДВ, якщо податкову накладну не отримано	644/1	644
4	Отримано зареєстровану в ЄРПН податкову накладну, суму ПДВ відображено у складі податкового кредиту	641/ПДВ	644/1
5	Отримано від постачальника необоротні активи, виконані роботи, надані послуги	15, 20, 28, 91, 92, 93	631, 685
6	Списано раніше відображену суму ПК з ПДВ	644	631, 685
Облік за податком на прибуток			
Для малого підприємства			
1	Нараховано суму податку на прибуток у звітному періоду	981, 85	641/ПнП
2.	Сплачено до бюджету нараховану суму ПнП	641/ПнП	311
Для середнього та великого підприємства (з урахуванням відстрочених податків)			
1	Відображено нарахування поточного податку на прибуток за рахунок збільшення ВПА	17	641/ПнП
2	Відображено нарахування поточного податку на прибуток за рахунок зменшення ВПЗ	54	641/ПнП
3	Відображено витрати з податку на прибуток	98	641/ПнП
4	Перераховано авансовий внесок при виплаті дивідендів	641/Ав.Вн	311
5	Здійснено зменшення зобов'язань з податку на прибуток на суму авансового внеску при виплаті дивідендів	641/ПнП	641/Ав.Вн.
6	Перераховано податок на прибуток	641/ПнП	311
Облік за ПДФО та військового збору			
1	Нараховано заробітну плату працівникам	23, 91, 92, 93, 94	661
2.	Утримано ПДФО (18%)	661	641/ПДФО

3.	Утримано Військовий збір (1,5%)	661	642/ВЗ
Єдиний податок			
1	Нараховано єдиний податок	92	641/ЄП
2	Перераховано єдиний податок до бюджету	641/ЄП	311
«Роздільний» акцизний податок			
1	Реалізовано підакцизну продукцію (товар)	301	701 (702)
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701 (702)	641/ПДВ
3	Нараховано акцизний податок	701 (702)	641/Акцизний податок
4	Перераховано акцизний податок до бюджету	641/Акцизний податок	311
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки			
1	Відображено річну суму податку на нерухомість	39	641/Податок на нерухомість
2	Списано у витрати суму податку на нерухомість за квартал	92 (93)	39
3	Перераховано до бюджету суму податку за квартал	641/Податок на нерухомість	311
Плата за землю			
1	Відображено річну суму плати за землю	39	641/Плата за землю
2	Списано у витрати місячну суму плати за землю	92 (91, 93)	39
3	Перераховано до бюджету місячну суму плати за землю	641/Плата за землю	311
Екологічний податок			
1	Нараховано екологічний податок	92 (23, 91)	641/Екологічний податок
2	Сплачено екологічний податок до бюджету	641/Екологічний податок	311
Рентна плата			
1	Нараховано рентну плату	92 (23, 91)	641/Рентна плата
2	Сплачено рентну плату до бюджету	641/Рентна плата	311

Таблиця Б2 – Типова кореспонденція з нарахування та розрахунків за платежами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Транспортний податок			
1	Відображено річну суму транспортного податку	39	641/Транспортний податок
2	Списано у витрати суму транспортного податку за квартал	92 (93)	39
3	Перераховано суму транспортного податку за квартал до бюджету	641/Транспортний податок	311
Збір за місяця для паркування транспортних засобів			
1	Нараховано збір за місяця для паркування транспортних засобів	92	642/Збір за паркування
2	Сплачено збір за паркування до бюджету	642/Збір за паркування	311

Туристичний збір			
1	Надано послуги тимчасового проживання	36	703
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641/ПДВ
3	Нараховано туристичний збір	703	642/Турзбір
4	Перераховано туристичний збір до бюджету	642/Турзбір	311

ДОДАТОК В

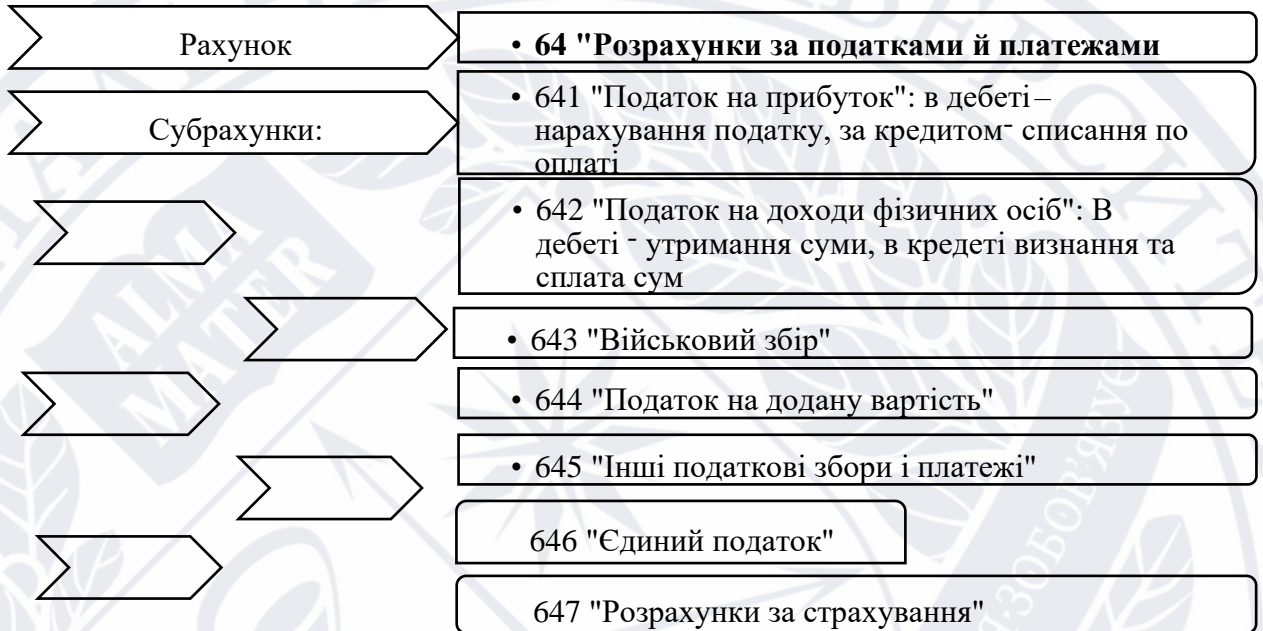


Рисунок В1 – Рекомендовані зміни до Плану рахунків з обліку податків та платежів

** розроблено автором*

ДОДАТОК Г

Таблиця Г1 - Актуальні штрафи за ПДВ

Ставка (ПКУ)	Особливості
Порушення терміну реєстрації ПН/РК	
10% від суми за ПН/РК	Тривалість прострочення періоду реєстрації від 1-до 15 календарних днів
20%	Тривалість прострочення реєстрації на 16-30 к.д.
30%	Тривалість прострочення реєстрації 31-60 к.д.
40%	Порушення періоду реєстрації на 61-365 к.д.
Порушення терміну реєстрації ПН за ПК	
2% від суми ПК, але не більше 1020грн	Встановлено штраф для: ПН/РК за операціями, що звільнені від обкладання ПДВ; ПН/РК за операціями зі ставкою 0% ПДВ; ПН/РК, що складені відповідно до ст. 198.5, 199, 201.4 ПКУ;
Відсутність реєстрації ПН/РК	
5% від суми без ПДВ, але не більше 3400 грн	Якщо ПН/РК не подавалися до Єдиного реєстру і були виявлені органом контролю
50% від ПЗ	Нереєстрація в граничний термін відповідно до ст. 201 ПКУ; Відсутність податкової накладної за операцією з постачання товарів/послуг; Нереєстрація ПН/РК протягом 10р.дн. з дня одержання податкового повідомлення рішення

Таблиця Г2 - Основні зміни Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування

Нововведення	Роз'яснення
розширено ознаки безумовної реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування, зокрема, виключено з моніторингу	<ul style="list-style-type: none"> • податкові накладні, в яких обсяг постачання не перевищує 5 тис грн; • розрахунки коригування, в яких абсолютне значення суми коригування на зменшення/збільшення суми компенсації не перевищує 5 тис грн. • При цьому обсяг операцій у поточному місяці за такими податковими накладними/розрахунками коригування, не перевищує 500 тис грн.
запроваджено довідник кодів податкової інформації, яка є підставою для ухвалення рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості	Коди визначатимуться ДПС та розміщуватимуться на офіційному вебсайті ДПС.
розширено показник позитивної податкової історії платника ПДВ щодо одночасного виконання умов досягнення обсягів постачання за поточний період	збільшено вимоги до обсягу постачання з 500 тис грн до 1 млн грн та на одного отримувача з 50 000 грн до 100 000 грн.
Умови застосування критеріїв ризиковості	• Критерії ризиковості щодо неподання податкової звітності з ПДВ за останніх 2 звітних/податкових періодів

	<p>застосовуються з урахуванням воєнного стану;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Виключено положення стосовно відсутності у таблиці даних платника ПДВ товару чи послуги, що вказані в ПН та РК; <p>Надано визначення що не є ризиковою операцією при складанні розрахунку-корегування з постачання електроенергії, природного газу, теплоенергії.</p>
--	---

Отримання платником податку повідомлення про блокування ПН/РК та необхідності подання відповідних документів. Подача платником податку пояснення та копій документів-підтверджень	
<p>ДПС приходить до висновків протягом 5 днів:</p> <ul style="list-style-type: none"> • або приймає рішення про реєстрацію ПН/РК; • або приймає рішення про відмову в реєстрації ПН/РК у разі надання платником податку копій документів, складених із порушенням законодавства, та надсилає його платнику податку за встановленою формою. • або направляє платнику повідомлення з пропозицією надати додаткові пояснення та копії документів. <p>ДПС повідомляє платника із наданням переліку документів, які потрібні для вирішення питання за ПН/РК.</p>	
Протягом 5 днів платник надає відповідь і документи для подальшого винесення рішення	За відсутності реагування платника на повідомлення на 7 день ДПС приймає рішення на основі попередньо отриманих документів та інформації
Винесення рішення щодо блокування/розблокування ПН/РК	
Реєстрація документу	Відмова в реєстрації
	<p>Підстави:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ненадання додаткових письмових пояснень та копій документів при отриманні Повідомлення; • та/або ненадання письмових пояснень та копій документів стосовно підтвердження інформації, зазначеної у ПН/РК; • та/або надання платником податку копій документів, складених/оформлених із порушенням законодавства.

Рисунок ГЗ - Процес приймання рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації ПН/РК

ДОДАТОК Г
Запропонована форма бухгалтерської довідки

_____ (найменування підприємства)

«Розрахунок податків і платежів»

(період: за _____ 20__ р.)

№	Назва податку	База для оподаткування за податком	Ставка податку	Сума нарахованого податку	Граничний термін сплати	Форма податкового звіту	Граничний термін звітування
1							
2							

Відповідальна особа

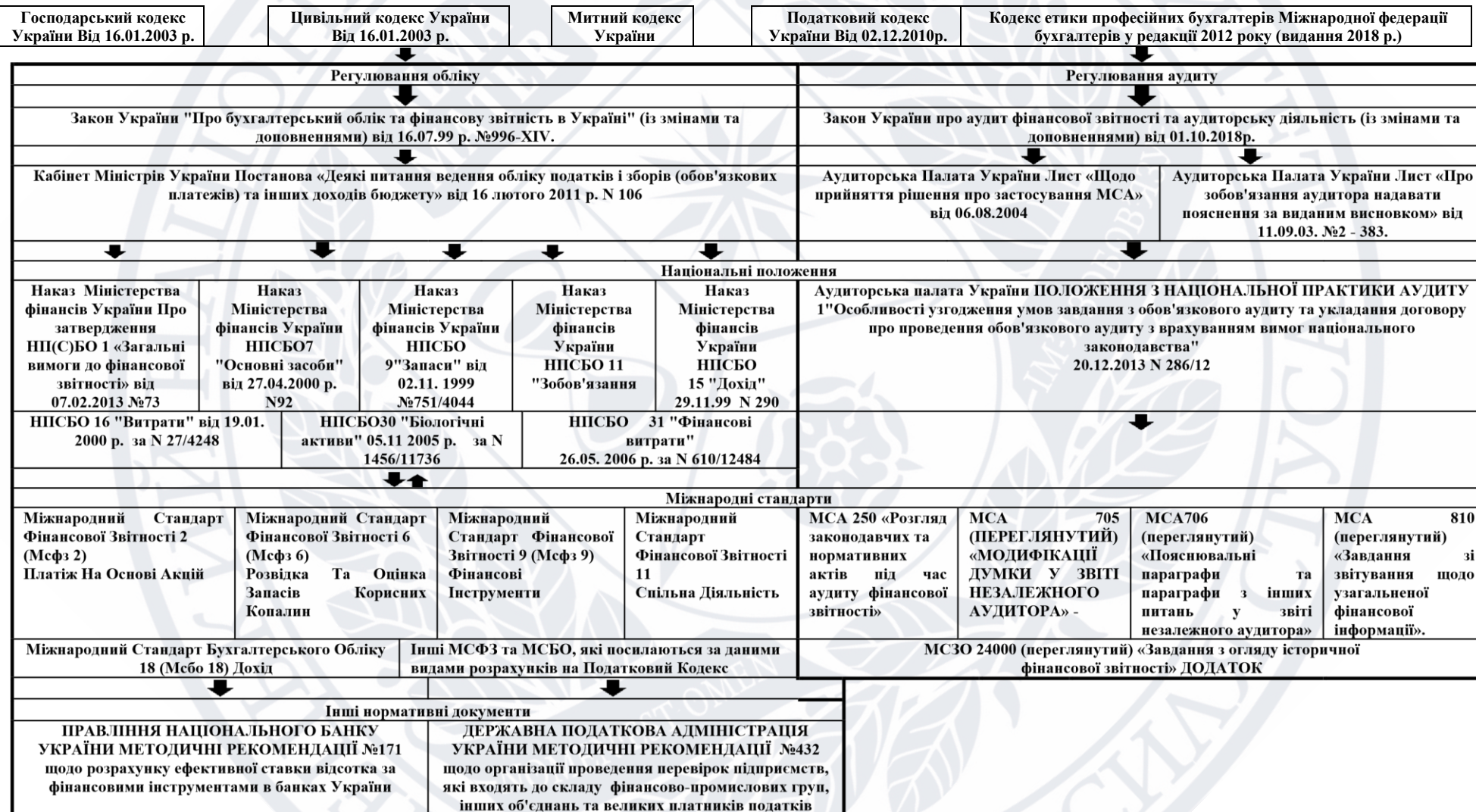
(Дата)

(Підпис)

ДОДАТОК Д

Схема нормативного регулювання обліку та аудиту розрахунків за податками і платежами Облік і аудит

Конституція України від 28.06.1996 р.



ДОДАТОК Є

Тест оцінки системи внутрішнього контролю з розрахунків за податками та платежами

Складова СВК	№	Зміст	Відповідь		Повнота відповідності 0 - ні або 1 - так Бали	Оцінка ефективності СВК (1-9)	Примітки
			Так	Ні			
Середовище контролю	1	Існує на підприємстві служба внутрішнього контролю, яка також здійснює регулювання і контроль з розрахунків за податками і платежами?					
	2	Чи підпорядкована і кому підпорядкована ця служба? - головному бухгалтеру; - керівництву; - інше.					
	3	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю?					
	4	Чи проводиться звітування з розрахунків за податками і платежами?					
	5	Розроблені внутрішні нормативні документи: - наказ про облікову політику із необхідними додатками; - посадова інструкція працівника; - - положення про організацію обліку та внутрішнього контролю					
	6	Організація матеріальної відповідальності: - матеріально-відповідальні особи призначені наказом керівника; - розроблені алгоритми з розрахунків за податками та платежами *					
	7	Наявні засоби захисту інформації від несанкціонованого доступу					

	8	Здійснюється контроль за своєчасністю сплати та розрахунків за даним об'єктом				
Інформаційна система	1	Наявні технологічні засоби для здійснення розрахункових операцій за податками і платежами?				
	2	Оснащені робітники програмним забезпеченням в повному обсязі?				
	3	Налагоджена система комп'ютерної обробки даних, ступінь гнучкості налаштування програмного забезпечення?				
	4	Чи розроблена система підвищення кваліфікації та інформування співробітників ділянки про зміни у законодавстві?				
	5	Встановлена відповідальна особа, яка здійснює контроль та поінформування співробітників?				
	6	Чи розроблені посадові інструкції для працівників, відповідальних за ведення обліку на даній ділянці?				
	Оцінка ефективності ведення бухгалтерського обліку	1	Розроблена система документообігу із групуванням відповідних документів за видами платежів?			
2		Чи ведуться необхідні реєстри синтетичного і аналітичного обліку; заповнюються вони правильно, своєчасно і в повному обсязі?				
3		Кореспонденція рахунків контролюється головним бухгалтером або особою, на те уповноваженим, з метою контролю повноти відображення в обліку всіх здійснюваних господарських операцій та відповідності бухгалтерських проводок діючої методології				

	4	Операції в обліку відображаються за моментом їх вчинення?				
	5	Чи використовуються в обліку розрахунків за податками і платежами кореспонденції, які не передбачені чинним Планом рахунків?				
	6	При використанні в організації кореспонденції рахунків, не передбаченої чинним Планом рахунків, зазначені проводки не призводять до порушення методології обліку та істотним спотворень оподаткованої бази і фінансового результату				
	7	Чи ведеться аналітичний облік за видами розрахунків податків та платежів?				
Засоби контролю	1	Працівники внутрішнього контролю проводять позапланові перевірки відповідності даних обліку розрахунків за податками і платежами, а також формуванням податкових декларацій?				
	2	Здійснюються звірки показників з податковими службами				
	3	Дані автоматизованого обліку контролюються на предмет актуальності та дотримання алгоритмів формування показників (ПЗ та ПК)? За якими податками ведеться автоматизований облік? (ПРИМІТКИ) Наскільки коректно він проводиться?				
	4	Головний бухгалтер контролює кореспонденцію рахунків та правильність нарахувань і сплати податкових платежів?				
	5	Здійснюються звірки сплачених сум за видами податків та відповідних відомостей?				

6	Здійснюються перевірки на використання податкових пільг згідно чинному законодавству?				
7	Здійснюється ідентифікація, оцінка податкових ризиків, аналіз зовнішніх та внутрішніх факторів їх існування, обґрунтування політики реагування на податкові ризики?				
8	Чи проводиться внутрішньогосподарська експертиза господарських операцій у частині Оподаткування?				
9	Проводиться податковий аналіз, податкове прогнозування, податкове планування?				

**за даним пунктом беруться до уваги зміни в системі податків, оскільки за невчасну сплату та подання податкових декларацій зараз виставляються штрафи – у зв'язку з цим було виокремлене це питання*

При розробці оцінки СВК з розрахунків за податками і платежами вирішено запропонувати 9-тибальну шкалу оцінки ефективності СВК аналізу, яка базується на показниках повноти відповідності (0 – ні, 1 – так), де за кожною складовою СВК визначається конкретний бал:

№ складової	Оцінка	
1 складова	0-3 низький рівень 4-6 базовий рівень ефективності 7-8 високий	<ul style="list-style-type: none"> • низький рівень ефективності; • Середній рівень - застосовується базова система внутрішнього контролю, яка потребує доробки; • Високий – система внутрішнього контролю здійснює чітке регулювання, нагляд, контроль з повною деталізацією за правильністю, своєчасністю виконання обов'язків та відповідного обсягу роботи – прозоро, чесно і відповідно до чинного законодавства та встановлених нормативів на підприємстві. <p>Дана шкала за кожним рівнем дозволить оцінити максимум та мінімум ефективності системи контролю, оскільки більш велика шкала зумовила б значне нагромадження на визначення стану СВК.</p>
2 складова	0-2 низький рівень 3-4 середній 5-6 високий	
3 складова	0-2 низький 3-5 середній 6-7 високий	
4 складова	0-3 низький 4-7 середній 8-9 високий	
Загальна оцінка	0 -10 - низький 11-22 - середній 23-30 - високий	

ДОДАТОК Ж

Програма проведення аудиту розрахунків розрахунків за податками і платежами

Клієнт _____

Період аудиту __. __. __ року по __. __. 20 __ року

Кількість людино-годин на перевірку ____

Керівник аудиторської перевірки практикуючий аудитор фірми «XXX»

№ з/п	Аудиторські процедури до розгляду	Період проведення процедур	Виконавець	Назва робочих документів аудитора	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Знайомство з підприємством та системою внутрішнього контролю за розрахунками з бюджетом				
1.1	Знайомство з установчими документами підприємства, формою власності, організаційною структурою, видом діяльності, особливостями підприємства			Статут, Ліцензії, свідоцтва про реєстрацію, Баланси, Дозволи, сертифікати, наказ про облікову політику	
1.2	Вивчення основних показників розрахунків за податками і платежами			Звіти та відомості	
1.3	Складання переліку видів податкових платежів				
1.4	Оцінювання аудиторського ризику				
1.5	Встановлення правильності застосування ставок, визначення бази оподаткування, законності та обґрунтованості пільг по нарахуванню податків та платежів до бюджету				
2	Проведення безпосередньо аудиту за видами розрахунків за податками і платежами				
2.1	Аудит нарахування і сплати податку на додану вартість			Податкові накладні, ордери, аналітичні документи	
2.2	Аудит нарахування і сплати податку з транспортних засобів та інших самохідних машин			Товаротранспортні накладні, документи аналітичного та синтетичного обліку	

2.3	Аудит утримання і сплати податку з доходів фізичних осіб			Розрахункові картки, аналітичні та синтетичні регістри	
2.4	Аудит сплати мита та митних платежів			Митні декларації	
2.5	Аудит сплати податку на нерухоме майно			Накладні, виписки тощо	
3	Правова оцінка щодо правильності нарахування та документування				
3.1	Перевірка правильності ведення обліку по рахунку 64, відповідності записів аналітичного обліку по рахунку 64, записам в Головній книзі і формах бухгалтерської звітності			Журнали, оборотні відомості, Журнал, Відомості	
3.2	Перевірка правильності повноти та своєчасності перерахування (сплати) податків, зборів, платежів до бюджету			Чеки, квитанції, податкові декларації	
3.3	Встановлення правильності застосування ставок страхових внесків, перевірка своєчасності і повноти перерахування внесків				
3.4	Встановлення правильності складання та подання звітів за видами страхових внесків, правильність відображення в обліку штрафів та пені за неправильне визначення та /чи несвоєчасне перерахування страхових внесків			Декларації, квитанції, чеки, звіти, відомості	
4.	Аудит стану кредиторсько-дебіторської заборгованості за податками і платежами				
4.2	Перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків за податками і платежами				
4.3	Перевірка результатів проведення інвентаризації заборгованості за розрахунками				
4.4	Надсилання запиту до податкової служби на			Запит	

	підтвердження заборгованості				
4.5	Перевірка наявності на підприємстві актів звірки та їх відповідність даним аналітичного і синтетичного обліку				
4.6	Визначення розбіжностей між отриманими відповідями на відправлені запити та наявними на підприємстві актами звірень та залишками в аналітичному обліку				
5	Складання аудиторського звіту і висновку, передача їх замовнику				
5.1	Групування і систематизація виявлених у процесі перевірки порушень і недоліків				
5.2	Складання звіту аудитора				
5.3	Формування аудиторського висновку за результатами перевірки				
5.4	Передача аудиторського звіту і висновку замовнику				

Керівник аудиторської фірми

XXX

Керівник аудиторської перевірки практикуючий аудитор фірми «XXX»

ДОДАТОК Ф

ISSN 2409-8892



Науковий журнал

ГАЛИЦЬКИЙ**ЕКОНОМІЧНИЙ ВІСНИК****GALICIAN**
economic journal**№ 4 (83) 2023**

1.	Вплив інформаційних технологій самоменеджменту на ефективність діяльності компанії	стор 7
2.	Теоретичні аспекти організаційно-економічного механізму євроінтеграції підприємств національної економіки в умовах невизначеності	стор 17
3.	Дотримання принципів соціальної відповідальності в електронній комерції	стор 28
4.	Діджиталізація бухгалтерського обліку в контексті забезпечення конкурентоспроможності бізнесу	стор 38
5.	Цифровізація податкової системи: сучасний стан, проблеми та перспективи	стор 48
6.	Трансформація бухгалтерського обліку в умовах цифрової економіки	стор 56
7.	Економічні дані для управління та їх аналіз: сучасні виклики і трансформаційні зміни	стор 62
8.	Особливості організації управлінського обліку в системі контролінгу	стор 71
9.	Фінансовий ринок України: аналіз сучасного стану, загрози, проблеми та перспективи	стор 78
10.	Ризики іпотечного кредитування в Україні: особливості воєнного періоду	стор 89
11.	Сучасні стратегії str-маркетингу бізнес-структур в умовах індустрії 4.0	стор 97
12.	Особливості організації адміністративного тайм-менеджменту як способу нестандартної мотивації персоналу	стор 107
13.	Використання інструментів штучного інтелекту в рекрутингу	стор 114
14.	Сутність трейд-маркетингу як основного інструменту стимулювання збуту	стор 122
15.	Стан та сучасні тенденції розвитку готельного бізнесу в світі за впливу зовнішніх факторів	стор 130
16.	Концепція «New Public Management»: основні елементи	стор 141
17.	Залучення іноземних інвестицій за допомогою інструментів економічної дипломатії	стор 152
18.	Трансформація міжнародних фінансових центрів у глобальній економіці	стор 159
19.	Інвестиційний клімат країн в умовах фінансової нестабільності	стор 165
20.	Формування конкурентного профілю вітчизняних компаній у глобальному бізнес-середовищі	стор 171
21.	Мультинаціональні корпорації в економіці країн, що розвиваються: світові тенденції та вітчизняні реалії	стор 182
22.	Удосконалення механізмів формування та реалізації державної експортної політики в Україні	стор 195
23.	Штучний інтелект в освітньому процесі та наукових дослідженнях здобувачів вищої освіти: відповідальні межі вмісту ШІ	стор 202



УДК 368

РИЗИКИ ІПОТЕЧНОГО КРЕДИТУВАННЯ В УКРАЇНІ: ОСОБЛИВОСТІ ВОЄННОГО ПЕРІОДУ

Наталія Поліщук; Катерина Павлоцька

*Донецький національний університет імені Василя Стуса,
Вінниця, Україна*

Резюме. Проаналізовано іпотечне кредитування як одного з видів кредиту для суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану в Україні, а також його ризиків з позицій учасників процедури отримання/надання кредиту під заставу. На основі наукових робіт вітчизняних вчених та інститутів визначено проблеми, які не були досліджені, однак слугували основою для аналізу ситуації з надання/отримання іпотечного кредитування господарствам України в період воєнного часу, потенційних ризиків та шляхів їх мінімізації. На основі офіційних статистичних даних досліджено співвідношення активів та зобов'язань серед банків-кредиторів за період 2016–2023 років. Виокремлено основні види підприємництва за обсягами доходності, які використовують іпотечний кредит як одну з форм залучення додаткових фінансових ресурсів протягом 2017–2022 років. Визначено особливості іпотечного кредитування підприємств, що зумовлюють проблеми у визначенні кількісного та якісного оцінювання ризиків, які виникають, і зумовлюють зміни у запланованих результатах. Досліджено діяльність банків-лідерів з надання іпотечного кредитування станом на 1 лютого 2023 року відповідно до виду економічної діяльності підприємств та обсягів наданих кредитів. На основі проведеного аналізу визначено основні аспекти, які вирішує іпотечне кредитування на мікро- та макрорівні. Дослідивши ризики, притаманні господарській діяльності учасників кредитування на основі умов довоєнного та воєнного періоду, умов надання іпотечних кредитів національними банками та закордонний досвід іпотечного кредитування визначено потенційні ризики з позиції суб'єктів, залучених у процесі отримання/надання даного виду кредиту, які присутні в процесі кредитування, або можуть виникнути під час залучення та використання даного виду зобов'язань. Згідно з наведеними ризиками, чітко описані наслідки для суб'єктів-учасників. Підсумками роботи є опис позитивних і негативних аспектів іпотечного кредитування, факторів впливу на діяльність суб'єктів, що провокують використання кредиту під заставу та появи відповідних ризиків. Наведено методи мінімізації ризиків іпотечного кредитування з чітким їх розмежуванням відповідно позиції учасника в процесі отримання-надання кредиту під заставу. **Ключові слова:** іпотечне кредитування, ризик, суб'єкти господарювання, іпотека, мінімізація ризиків.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.04.089

Отримано 31.05.2023

**UDC 368 RISKS OF MORTGAGE LENDING IN UKRAINE:
PECULIARITIES OF THE WAR PERIOD Natalia Polishchuk;
Kateryna Pavlotska**

Summary. The article analyzes mortgage lending as a type of credit for business entities under martial law in Ukraine and its risks from the perspective of participants to the procedure for obtaining/granting a secured loan. On the basis of scientific works of domestic scientists and institutes, problems have been identified that have not been studied but served as the basis for analyzing the situation with granting/receiving mortgage loans to Ukrainian farms during martial law, potential risks and ways to minimize them. On the basis of official statistics,

Corresponding author: Kateryna Pavlotska; e-mail: avlotska.k@donnu.edu.ua 89

the ratio of assets and liabilities among lending banks for the period 2016–2023 is studied. The main types of entrepreneurship in terms of profitability, which use a mortgage loan as one of the forms of attracting additional financial resources, are allocated for the period of 2017–2022. The peculiarities of mortgage lending to enterprises, which cause problems in determining the quantitative and qualitative assessment of emerging risks and cause changes in the planned results, are determined. The activities of the leading banks in providing mortgage lending as of February 1, 2023, in accordance with the type of economic activity of enterprises and the volume of loans granted, respectively, are investigated. On the basis the analysis, the main aspects that mortgage lending addresses at the micro and macro levels are identified. Having studied the risks inherent in the economic activities of lending participants based on the conditions of the pre-war and war periods, the conditions for granting mortgage loans by national banks, and foreign experience in mortgage lending, we have identified potential risks from the perspective of entities involved in the process of obtaining and granting this type of loan that are present in the lending process or may arise during the attraction and use of this type of liabilities. According to the above risks, the consequences for the participating entities are clearly described. The article describes the positive and negative aspects of mortgage lending, the factors influencing the activities of entities that provoke the use of a secured loan and the emergence of relevant risks, and provides methods for minimizing mortgage lending risks with a clear delineation of their position in the process of obtaining and granting a secured loan.

Key words: mortgage lending, risk, business entities, mortgage, risk minimization.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.04.089

Received 31.05.2023

Постановка проблеми. Іпотечне кредитування останніми роками набирає попиту серед фізичних осіб та представників сфери бізнесу. Такий вид кредиту є одним із видів ресурсів, за допомогою якого суб'єкти господарювання можуть задовольнити необхідні потреби діяльності з подальшим погашенням заборгованості. Якщо для фізичних осіб метою використання даного інструменту є покращення житлових умов, побуту для проживання чи підвищення якості рівня життя, то для підприємств та банківських установ цілі отримання/надання іпотеки носить зовсім інший характер, мають більшу вартісну питому вагу в діяльності й містять в собі ризики, які можуть вплинути на фінансовий стан і життєздатність самого суб'єкта.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням ризиків іпотечного кредитування, особливостей їх прояву в економічній системі України присвятили свої роботи Мельнічук А. А., Марченко А. Ю. Методи мінімізації ризиків розглядали Холодна Ю. Є., Примостка Л. Н., Євтух О. М. та інші.

Метою роботи є дослідження та аналіз ситуації надання/отримання іпотечного кредитування господарствам України в період воєнного часу, визначення ризиків даного кредиту для кожної сторони, яка бере участь у даному процесі, а також наведення методів мінімізації ризиків для кожного суб'єкта кредитних відносин.

Постановка завдання. Основними завданнями при написанні статті є: дослідження і аналіз процесу іпотечного кредитування в Україні в мирний час та воєнний період; визначення основних галузей для надання кредитів під заставу; аналіз наявних і потенційних ризиків у суб'єктів, що беруть участь у процесі отримання/надання іпотечного кредиту; виокремлення основних аспектів мінімізації іпотечних ризиків та розроблення методології захисту від їх впливу на фінансовий стан суб'єктів, що беруть участь у процесі кредитування.

Виклад основного матеріалу. Кредитування із заставою нерухомості на грошово-кредитному рівні України з кожним роком розвивається та удосконалюється задля задоволення фінансових потреб кредиторів і, безпосередньо, покриття потреб суб'єктів господарювання. Згідно з міжнародними показниками, такий вид кредитів допомагає

подолати кризовий стан, підтримати бізнес-сферу, а також покращити державне законодавство через відповідне реформування.

Розглянемо частку наданих кредитів суб'єктам господарювання відносно активів банків України (рис. 1).



Рисунок 1. Співвідношення активів банків та наданих кредитів [1]

Що стосується ситуації кредитного ринку в Україні, до 2022-го року іпотечне кредитування мало великий попит серед фізичних осіб, а також поширювалося серед домогосподарств різних розмірів. На рівні держави здійснювалося реформування системи контролю даного виду кредитування задля встановлення високого рівня захищеності суб'єктів кредитних відносин, відповідності можливостей клієнтів до умов кредитних послуг, а також удосконалення системи регулювання задля мінімізації ризиків і для державного бюджету.

Іпотечний кредит – довготермінова позика під заставу нерухомого майна (переважно землі та будівель виробничого й житлового призначення), яке є власністю позичальника [2]. Іпотечне кредитування підприємств може бути важливим джерелом фінансування для великих і середніх компаній, що мають достатню вартість нерухомості.

Розглянемо структуру наданих іпотечних кредитів в Україні в розрізі видів підприємств за їх розміром (рис. 2).

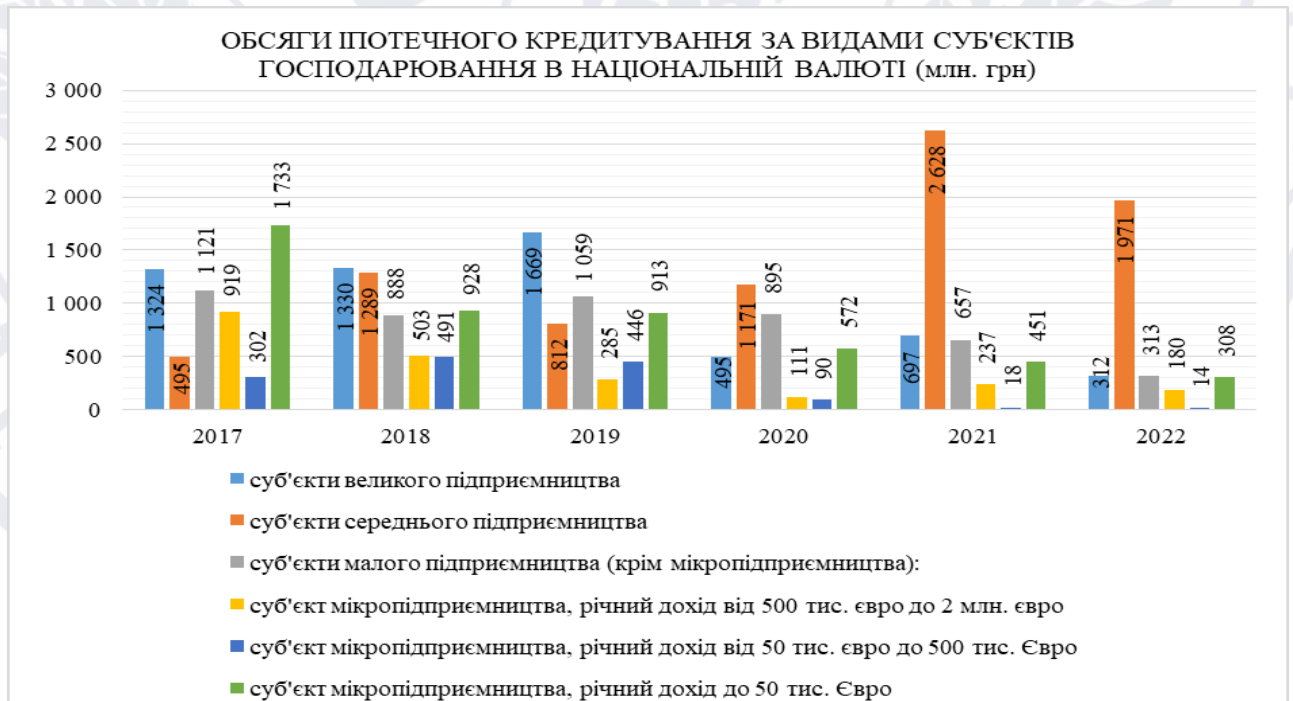


Рисунок 2. Обсяги іпотечного кредитування за видами суб'єктів господарювання в Україні, млн грн [2]

За показниками спостерігається високий попит серед усіх видів підприємств у 2017 році, після чого тенденція використання даної послуги поступово втрачає зацікавленість суб'єктів. Це пов'язано з тим, що іпотечне кредитування в 2017 році було представлено

вперше на кредитно-грошовому ринку. Незважаючи на те, що 2022 рік ознаменувався великою економічною кризою у зв'язку з початком повномасштабної війни, кредит під заставу широко використовується суб'єктами середнього та великого підприємництва.

Це пов'язано, передусім, зі значною кількістю нерухомості у власності таких суб'єктів, які не втратили своєї потужності, і, навпаки, за рахунок даного виду кредиту мінімізували ризик банкрутства/ліквідації тощо.

Станом на 2023 рік визначено банки-лідери з надання послуги іпотечного кредитування за окремими галузями. Спрощення механізму функціонування механізму надання іпотечних кредитів в складний період дозволило зберегти рівень грошового обігу та капіталізації інвестицій, здійснити ефективний розподіл капіталу між сферами діяльності в економіці України. Саме завдяки іпотеці більшості підприємств вдалося втриматися на ринку з мінімальними збитками, а для більшості відкрилась можливість підвищити інвестиційну привабливість та вихід на європейський рівень.

Таблиця 1. Банки-лідери з надання іпотечного кредитування з окремими галузями станом на 1 лютого 2023 року [1]

Назва банку	Розділ економічної діяльності	Обсяг кредитів, млн грн
АТ «Укрексімбанк»	Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	20243006,70
	Добування сирової нафти та природного газу	7231783,35
	Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних послуг	6603219,73
	Виробництво харчових продуктів	5167895,80
	Виробництво машин і устаткування, н.в.і.у.	3204877,00
АТ «Ощадбанк»	Гуртова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	21916121,34
	Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	20357530,60
	Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних послуг	14033779,56
	Металургійне виробництво	4084446,23
	Виробництво харчових продуктів	3973477,03
АТ КБ «ПриватБанк»	Гуртова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	34008549,62
	Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	96623853,64
	Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних послуг	12892222,15
	Будівництво будівель	6069681,09
	Складське господарство та допоміжна діяльність у сфері транспорту	4779283,82
Акціонерний банк «Південний»	Гуртова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	5782101,94
	Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних послуг	2391819,08
	Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	1602923,62
	Виробництво харчових продуктів	1301254,83
АТ «ПУМБ»	Гуртова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	9821892,60
	Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних послуг	9590775,80
	Виробництво харчових продуктів	3343590,18
	Виробництво машин і устаткування, н.в.і.у.	2733341,51
	Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	2728795,28
	Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	1767080,10

Отже, найбільшу питому вагу зайняли галузі:

- постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря;
- сільського господарства;

- роздрібної торгівлі;
- виробництва харчових продуктів та напоїв; □ виробництва машин і устаткування; □ будівництва будівель тощо.

Кредити під заставу можуть бути ефективним рішенням для залучення додаткових фінансових ресурсів, але потребують ретельного аналізу процесу отримання/використання. Як і будь-який інший вид кредитування, іпотечне кредитування не є безризиковим для жодного суб'єкта кредитних відносин.



Рисунок 3. Ризики іпотечного кредитування для суб'єктів-учасників послуги [3, 4]

Потенційні ризики, які можуть вплинути на діяльність банківських установ, залежать від зовнішніх факторів, таких, як ситуація на фінансовому ринку і ринку нерухомості, економічної ситуації в країні, державного реформування, а також фінансового становища позичальника.

Змінні відсоткові ставки – можуть змінюватися залежно від різних факторів, таких, як економічна ситуація, рівень інфляції тощо. Це може призвести до збільшення суми платежів за кредит, що може негативно вплинути на фінансову стійкість підприємства. Якщо процентна ставка зростає, то витрати на кредит також збільшаться, що може вплинути на платоспроможність підприємства.

Ризик недобросовісного боржника: якщо підприємство, що отримало іпотечний кредит, не може повернути його вчасно або повністю, то банк може втратити гроші, які були витрачені на видачу кредиту, а також можуть виникнути додаткові витрати на збір боргу через судові процедури або реалізацію іпотекованого майна.

Ризик зменшення ліквідності: призводить до того, що заставлене майно не може бути реалізовано за ціною, яка покриває витрати банку в разі невиконання позичальником своїх зобов'язань [5].

Дострокове погашення кредиту: існує ймовірність зменшення доходу за договором по процентах.

Встановлення нових умов іпотечного кредитування на рівні держави: здійснення перегляду законодавства, яке стосується кредитування, умов, ставок, держава встановлює норми, схильні до суб'єктів господарювання, що може обмежити можливості кредиторів та похитнути їх механізм функціонування кредиторської діяльності.

Нестача ліквідності: іпотечний кредит може призвести до нестачі ліквідності, якщо позичальник не зможе швидко реалізувати свою нерухомість для погашення боргу або якщо позичальник не зможе вчасно здійснювати платежі за кредит.

Зміна ринкової вартості майна: якщо ринкові умови змінюються, наприклад, вартість нерухомості падає, то це може призвести до того, що іпотека втратить частину своєї вартості. Це може вплинути на рішення банку про видачу кредиту та його умови, а також на можливість повернення кредиту підприємством.

Неможливість повернення кредиту: за даним ризиком розглядаються випадки, коли позичальник втрачає працездатність, ліквідує своє підприємство, внесені зміни про володіння об'єктом нерухомості, випадок смерті платника кредиту тощо.

Непередбачені випадки: до даної категорії ризиків відносять знищення нерухомого майна через стихійне лихо, його втрата через військові події, повного/часткового пошкодження та інших ймовірних надзвичайних подій.

Для зменшення ризиків необхідно звернути увагу на вибір об'єкта іпотеки, якісне оцінювання фінансового стану позичальника, укладання договору з кредитором, який передбачає достатній рівень захисту прав обох сторін. Також важливо розглядати альтернативні джерела фінансування та диверсифікувати свої фінансові ресурси. Для мінімізації ризиків іпотечного кредитування слід використовувати певні методи, які зможуть зменшити рівень потенційних втрат або ж повністю захистити від впливу ризиків (рис. 4).

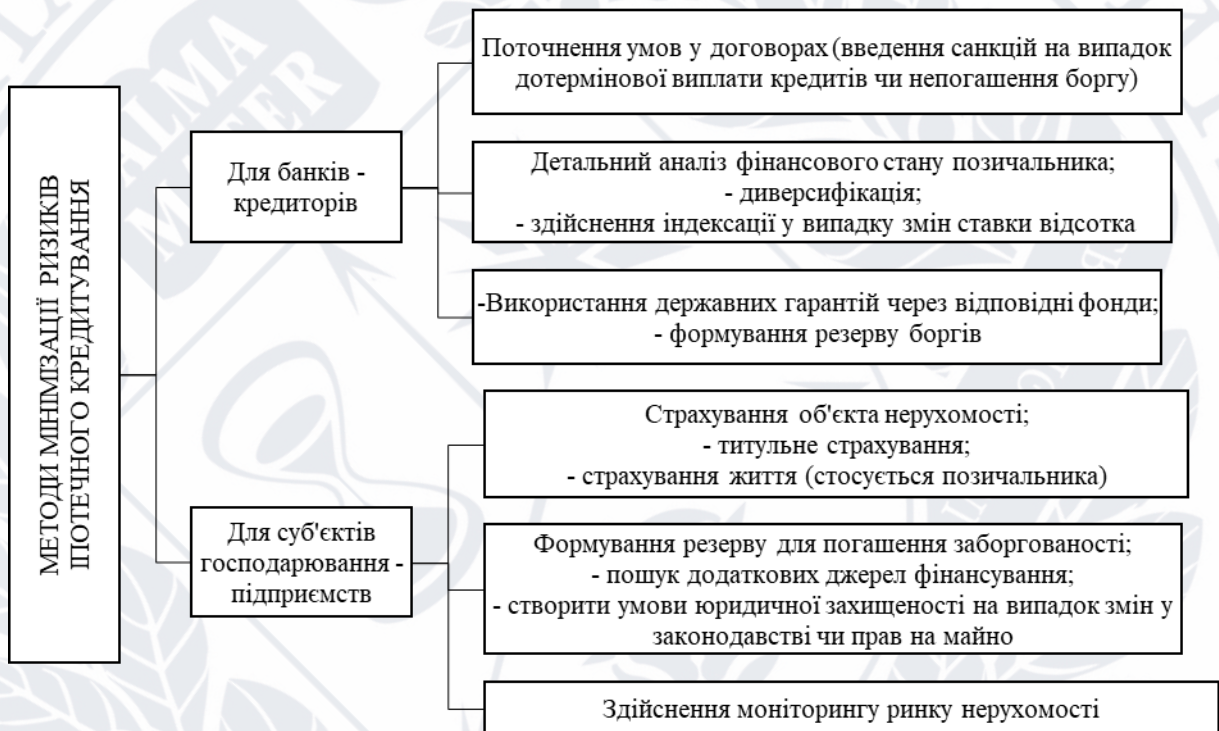


Рисунок 4. Методи мінімізації ризиків іпотечного кредитування

Отже, суб'єкти, які задіяні в процесі отримання-надання кредиту під заставу, повинні ретельно розглядати всі ризики, пов'язані з іпотечним кредитуванням, та приймати обґрунтовані рішення. Підготовка до використання таких кредитів повинна містити ретельний аналіз кредитного ринку, факторів впливу (як зовнішніх, так і внутрішніх), потенційні ризики та їх вплив на фінансову ситуацію суб'єкта, детальну програму мінімізації ризиків, додаткових джерел покриття витрат та зобов'язань тощо.

Висновки. Іпотечне кредитування в Україні почало функціонувати 2017 року, маючи на даний момент поширене використання серед підприємств навіть у період військового стану та економічної кризи. Отримання кредитів під заставу нерухомого майна як додаткового виду фінансування використовується домогосподарствами в усіх сферах діяльності. Даний вид кредитування має позитивні й негативні аспекти. До позитивних відноситься:

- підтримка всіх видів підприємств;
- є одним з інструментів державного регулювання кредитно-грошових відносин;
- удосконалення законодавства;
- утримання рівня інфляції на помірному рівні; – є одним з методів виходу з кризової ситуації.

Однак сама послуга має ризики як для кредиторів, так і для позичальників. Найпоширеніші ризики, які мають найбільший вплив на фінансовий стан суб'єктів: майновий, ризик реінвестування; відсотковий, ліквідності, ризик змін на ринку нерухомості, надзвичайних подій, процесу реформування законодавства. В процесі дослідження фінансової системи необхідно більше акцентувати на управлінні ризиками та причинами їх виникнення. Кожен суб'єкт послуги повинен забезпечити себе відповідним механізмом мінімізації ризиків, здійснюючи безперервний моніторинг економічної ситуації та змін у країні.

Conclusions. Mortgage lending in Ukraine began to function in 2017, and is now widespread among businesses, even during martial law and the economic crisis. Loans secured by real estate as an additional type of financing are used by households in all areas of activity. This type of lending has positive and negative aspects. The positive ones include:

- support for all types of enterprises;
- it is one of the instruments of state regulation of credit and monetary relations; – improvement of legislation;
- keeping inflation at a moderate level;
- it is one of the methods of overcoming the crisis situation.

However, the service itself carries risks for both lenders and borrowers. The most common risks that have the greatest impact on the financial condition of entities are: property, reinvestment risk; interest rate, liquidity, risk of changes in the real estate market, emergencies, and the process of reforming legislation. In the process of studying the financial system, it is necessary to increase the emphasis on risk management and the causes of their occurrence. Each service provider should provide itself with an appropriate risk minimization mechanism by continuously monitoring the economic situation and changes in the country.

Список використаних джерел

1. Наглядова статистика: Національний банк України. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/supervisionstatist> (дата звернення: 04.05.2023).
2. Іпотечний кредит: Енциклопедія сучасної України/світ-суспільство-культура. Том 11. URL: <https://esu.com.ua/article-12586> (дата звернення: 04.05.2023).
3. Просов В. М. Інтегральне оцінювання ризиків українського ринку іпотечного кредитування. Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки. 2020. № 39. С 39–43.
4. Хамула К. В., Волкова Н. І. Мінімізація ризиків іпотечного кредитування шляхом їх страхування. Розвиток фінансового ринку в Україні: Загрози, проблеми та перспективи: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. Полтава: Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка», 2022. С. 68–69.
5. Панченко О. І., Белорус А. В., Мартиненко Д. О., Григоренко Г. А. Ризики іпотечного кредитування та їх страхування. Фінансові дослідження. 2019. № 1 (6). URL: <http://surl.li/hmswl> (дата звернення: 04.05.2023).

References

1. Natsionalnyi bank Ukrainy (2023). Naghlyadova statystyka. [Supervisory statistics], Kyiv: Informatsiinoanalitichne ahentstvo. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/supervision-statist> (accessed: 4 May 2023).
2. Encyklopedija suchasnoji Ukrajinysvit-suspilystvo-kuljtura (2023). Mortgage credit. Vol. 11. URL: <https://esu.com.ua/article-12586> (accessed: 4 May 2023).
3. Prosov V. M. (2020). Integhraljne ocinjuvannja ryzkyiv ukrajinsjkogho rynku ipotechnogho kredytuvannja [Integral risk assessment of the Ukrainian mortgage lending market]. Naukovyj visnyk Khersonsjkogho derzhavnogho universytetu. Ekonomichni nauky. No. 39. P. 39–43.
4. Khamula K. V., Volkova N. I. (2022). Minimizacija ryzkyiv ipotechnogho kredytuvannja shljakhom jikh strakhuvannja [Minimizing mortgage lending risks by insuring them]. Proceedings of the Rozvytok finansovogho rynku v Ukrajinii: Zaghrozy, problemy ta perspektyvy (Ukraine, Poltava, November 25, 2022), Nacionalnyj universytet "Poltavsjska politekhnika imeni Jurija Kondratjuka". P. 68–69.
5. Panchenko O. I., Belorus A. V., Martynenko D. O., Ghryghorenko Gh. A. (2019). Ryzkyi ipotechnogho kredytuvannja ta jikh strakhuvannja [Risks of mortgage lending and their insurance]. Finansovi doslidzhennja. Vol. 1. No. 6. URL: <http://surl.li/hmswl> (accessed: 4 May 2023).

ДОДАТОК X



Academy of Economic
Studies of Moldova



Ștefan cel Mare University,
Suceava, Romania



Academy of
Economic Studies
from Bucharest,
Romania



Ștefan Batory
Academy of Supplied
Sciences,
Skierniewice, Poland



December 1, 1918
University, Alba Iulia,
Romania



West University of
Timișoara, Romania



Zhytomyr Polytechnic
State University,
Ukraine



Odessa National Economic
University, Ukraine

INTERNATIONAL SCIENTIFIC STUDENT CONFERENCE, ISSC 2023
„PROSPECTS OF ACCOUNTING DEVELOPMENT: THE YOUNG RESEARCHER'S VIEW”
09-10 March 2023, CHIȘINĂU
VII Edition

PROGRAM

Chișinău, ASEMI, at 10.00, on-line

IMPORTANT! Deadline for submission of publication **31.03.2023** to:
conference_stud@ase.md

For further information: <https://caae.ase.md/issc-2023/>

Conținutul	
09.03.23	Opening of International Scientific Conference of Students
Connection link:	https://teams.microsoft.com/join/19%3ab8vKZ-WcLwffKqaYebvzrhF12n_fe_ktdQi_JfwgqTks1%40hread.tacv2/1678113421976?context=%7b%22tid%22%3a%223eba1748-1c45-42df-8faa-9a725ecc5bae%22%2c%22oid%22%3a%22cca2093a-6438-4c79-83b2-bf509bf025e5%22%7d
9.30-10.00	Register
10.00-12.00	Opening of the Conference
	<p>Welcome speech/Cuvânt de sabit Moderator: Lilia GRIGOROI, Decan, facultatea Contabilitate, ASEMI, Moldova Alexandru STRATAN, Rector, Academia de Studii Economice din Moldova Victoria COCIUG, Prorector pentru cercetare și parteneriate, ASEMI, Moldova Veronica GROSU, Director, departamentul Contabilitate, Audit și Finanțe, Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România Liliana IONESCU-FELEAGĂ, Decan al Facultății de Contabilitate și Informatică de gestiune, Academia de Studii Economice, București, Romania Dan TOPOR, Decan, facultatea de Științe Economice, Universitatea 1 Decembrie 1918 Alba Iulia, România Hanna LEWANDOWSKA, Ștefan Batory Academy of Supplied Sciences, Skierniewice, Poland Ovidiu-Constantin BUNGET, Director departament Contabilitate și Audit, Universitatea de Vest din Timișoara, Romania</p>

09.03.23 13.00-16.00	Conference proceedings/Lucrările conferinței: ciclu II MASTERAT Moderatori: Anatol GRAUR, dr., conf. univ., Departament Contabilitate, Audit și Analiza economică, ASEM
10.03.23 10.30 -12.30	Galina BĂDICU, dr., conf. univ., Departament Contabilitate, Audit și Analiza economică, ASEM Camelia MIHALCIUC, dr., conf. univ., Departamentul Contabilitate, Audit și Finanțe, Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România
Connection link:	https://teams.microsoft.com/l/meetup-join/19%3abBvKZ-WcLwffKqaYebvrzhE12n_fe_ktdCi_IfwgnTk1%40fbread.tacv2/11678113557637?context=%7b%22id%22%3a%223eba1748-1e45-42df-8faa-9a725ecr5bae%22%2c%22cid%22%3a%22ca2093a-f438-4c79-83b2-b4509b6025e5%22%7d
1.	Elena CONDREA, Academia de Studii Economice din Moldova PARTICULARITĂȚILE ȘI ASPECTELE PROBLEMATICE ALE CONTABILITĂȚII CREAȚELOR COMPROMISE
2.	Sergiu BONDARENCO, Academia de Studii Economice din Moldova PRINCIPII DE APLICARE ȘI ADMINISTRARE A IMPOZITELOR ȘI TAXELOR DE STAT
3.	Andreea DÎNU, Academia de Studii Economice din București CHALLENGE OF SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ISSUES OF COMPANIES OPERATING IN THE ENERGY INDUSTRY

4.	Valeria GANEA, Academia de Studii Economice din Moldova ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND FAPTELE ECONOMICE CE ȚIN DE EVIDENȚA AMBALAJELOR
5.	Violeta CODREAN, Academia de Studii Economice din Moldova ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND CREAȚELE COMPROMISE
6.	Valeria GANEA, Academia de Studii Economice din Moldova ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE ALE COSTURILOR DE DESERVIRE TEHNICĂ ȘI REPARAȚIE A MIJLOACELOR DE TRANSPORT AUTO
7.	Yelyzaveta MAZURKEVYCH, Vasyl' Shus Donetsk National University, Ukraine PECULIARITIES OF ANALYSIS OF FINANCIAL RESULTS OF AGRICULTURAL ENTERPRISE
8.	Kateryna PAVLOTSKA, Vasyl' Shus Donetsk National University, Ukraine ELECTRONIC ADMINISTRATION OF VALUE ADDED TAX IN UKRAINE: ISSUES OF ACCOUNTING ORGANIZATION AND IMPACT ON BUSINESS
9.	Ana MÎRCA, Academia de Studii Economice din Moldova IMPOZITAREA NEREZIDENȚILOR – ASPECTE FISCALE ȘI PREVEDERI LEGISLATIVE PRIVIND EVITAREA DUBLEI IMPUNERI
10.	Arina DÎNCENOC, Academia de Studii Economice din Moldova IMPACTUL GLOBALIZĂRII ASUPRA PROFESIEI CONTABILE
11.	Cătălina NICOLAI, Academia de Studii Economice din Moldova ASPECTE SPECIFICE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR DE PRODUCȚIE ÎN AGRICULTURĂ
12.	Anastasia VOLOVEL, Academia de Studii Economice din Moldova ASPECTE APLICATIVE PRIVIND CONTABILITATEA TVA
13.	Evelina LEAHU, Academia de Studii Economice din Moldova IMPACTUL TEHNOLOGIILOR EMERGENTE ASUPRA CONTABILITĂȚII ȘI A PROFESIEI CONTABILE
09.03.23 13.00-16.00	Conference proceedings/Lucrările conferinței: ciclu II MASTERAT Moderatori: Anatol IACHIMOVSCHI, dr., conf. univ., Departament Contabilitate

INTERNATIONAL SCIENTIFIC STUDENTS CONFERENCE, ISSC 2023
„CHALLENGES OF ACCOUNTING IN THE VISION OF YOUNG RESEARCHERS”

MARCH 09-10, 2023

**ELECTRONIC ADMINISTRATION OF VALUE ADDED TAX IN UKRAINE:
ISSUES OF ACCOUNTING ORGANIZATION AND IMPACT ON BUSINESS**

Author: Pavlotska Kateryna

Vasyl' Stus Donetsk National University, Ukraine

E-mail: pavlotska.k@donnu.edu.ua

Scientific supervisor: Tarasenko Lilia

Vasyl' Stus Donetsk National University, Ukraine

E-mail: l.tarasenko@donnu.edu.ua

Abstract.

The introduction of the electronic register of tax invoices and the electronic VAT administration system necessitated changes in accounting procedures, tax accrual and payment, preparation and registration of tax invoices, and settlements with the budget. Changes in recent months have exacerbated the problem of blocking tax invoices and, accordingly, caused additional difficulties for businesses in the form of additional time spent on unblocking tax invoices, to some extent deterioration of relations with buyers who may have lost the opportunity to use the tax credit, etc. This requires research to determine the specifics of VAT accounting, systematize certain stages of its implementation and the impact of recent changes on business.

The paper presents the results of a study of the peculiarities of using the electronic administration system by a VAT payer, namely, the issue of accounting for transactions related to the recognition of a tax liability and a tax credit for VAT, which involves the introduction of analytical accounts, which helps to increase the level of control over the state of settlements with the budget. The sequence of the VAT accounting process in Ukraine, which involves the use of an electronic administration system, is shown schematically.

Legislative changes regarding the registration of VAT tax invoices are analyzed. The scheme of the decision-making process on registration or refusal to register tax invoices is presented. The impact of the latest legislative changes on business activities is investigated

Key words: VAT, organization of settlements, electronic administration system, tax liability, tax credit, tax accounting

JEL: H25, M40

Introduction

Value-added tax (VAT) plays a significant role in the country's budget. At the same time, the process of accounting for this tax is rather complicated, due, in particular, to constant changes in regulatory documents. The mechanism of VAT payments is characterized by certain problematic aspects, related primarily to the blocking of tax invoices, the number of which has increased recently. This has a negative impact on business activities, as blocking invoices causes distractions of funds from cash flow, loss of a positive image and attractiveness to business partners, etc. Therefore, in order to efficiently organize VAT accounting, it is important to explore approaches to reflecting VAT-related transactions in bookkeeping accounts using the necessary analytics related to the use of the electronic VAT administration system. It is also important to study the current procedure for blocking tax invoices and its impact on business. To achieve this goal, the following research objectives have been identified: reveal the essence of using the electronic administration system; analyze automated VAT accounting; study the issue of reflecting VAT transactions in bookkeeping accounts in terms of introducing the necessary accounts for analytical accounting related to the status of tax invoices in the electronic administration system; consider typical

situations when summarizing VAT results and making further settlements with the state; analyze current challenges related to the registration of tax invoices, determine the impact of recent legislative innovations in Ukraine on business.

Basic content

Taking into account that the accounting information is subject to the requirements of reliability and completeness, the VAT accounting should be organized in such a way that it is possible to verify the accuracy of the accounting data. VAT accounting and reporting have a number of specific features, including different methods for determining the date of recognition of tax liabilities and tax credit, preparation and registration of tax invoices in electronic form in an unified register, and settlements with the budget using an electronic administration system. For VAT purposes, it is important to correctly determine the type of transaction, tax rate and tax base.

Tax invoices are drawn up and registered in the Unified Register of Tax Invoices (URTI). It is the taxpayer's responsibility to prepare a tax invoice. The tax invoice is drawn up in electronic form on the date of the tax liability [1, para 201.1]. The generated tax invoices serve as the basis, i.e. the primary document, for the preparation of the tax declaration.

Based on the completed tax declaration, the amount of tax liability to be transferred to the budget is determined (the positive difference between the amount of tax liability and the amount of tax credit of the current reporting period). If the difference between the amount of tax liability and the amount of tax credit of the current reporting period is negative, the taxpayer is entitled to receive a budgetary refund. A special feature of VAT payments to the budget is the use of the electronic administration system (EAS). Unlike most other taxes, which are paid by transferring the amount of liabilities from a bank account, VAT is paid by transferring funds from an electronic EAS account opened at the Treasury.

In general, tax liabilities and tax credits arise on the date of the first event, i.e., the date of the event that occurred earlier [1, para 187, para 198.2]. It is important to note that the tax amounts that are not supported by registered invoices are not related to the tax credit. Aforementioned which is an additional condition for recognizing the tax credit.

In order to ensure the correctness of accounting for VAT settlements and preparation of tax invoices, these methods should be enshrined in the methodological part of the accounting policy, which is one of the organizational issues of VAT accounting.

Another organizational issue in VAT accounting is the use of VAT accounts. The instructions for using the chart of accounts suggest the following accounts for VAT accounting:

- 641 «Settlements for taxes»;
- 643 «Tax liabilities»;
- 644 «Tax credit».

The accounting treatment of VAT depends on which event comes first (payment or delivery) (Table 1).

Table 1. Typical correspondence on VAT accounting [2]

№	Contents of the transaction	Debit	Credit
Recording the purchase of goods/services and related tax credit			
<i>The first event is delivery</i>			
	Assets/goods received (an act of work performed, services rendered is available)	15,20, 91, 92	631, 685
	VAT tax credit is recognized (tax invoice <i>is issued</i>)	6442	631,685
	VAT tax credit is recognized (tax invoice <i>is registered</i>)	641	6442
<i>The first event is payment</i>			

1	Prepayment to the supplier was made	371	31
2	VAT is reflected as part of the prepayment (the supplier has <i>issued</i> a tax invoice)	6442	6441
3	VAT tax credit is recognized (tax invoice <i>is registered</i>)	641	6442
4	Assets received from the supplier, completed work, services rendered	15,20, 22, 28, 91, 92	631, 685
5	Recording a tax credit (closing the «unconfirmed VAT tax credit» account)	6441	631, 685
Recording of sales of goods/services and related tax liability			
<i>The first event is delivery</i>			
1	Shipped inventory (non-current assets), performed work, rendered services	36, 377	701,702, 703, 712
2	The amount of VAT tax liabilities is recognized (a tax invoice <i>is issued</i>)	701, 702	6432
3	The amount of VAT tax liabilities is recorded (tax invoice <i>is registered</i>)	6432	641
<i>The first event is payment</i>			
1	Prepayment received	31	681
2	A tax liability is recognized (a tax invoice <i>is issued</i>)	6431	6432
3	VAT tax liability is recognized (tax invoice <i>is registered</i>)	6432	641
4	Revenue from sales was recognized	361	701
5	Recording the closing of the «unconfirmed VAT tax liability»	701	6431

Since, in most cases, the registration of a tax invoice does not take place on the day it is issued, a company may introduce third-order accounts to record confirmed and unconfirmed tax liabilities and tax credits. For example, when settling with a buyer on a prepayment basis, the tax liability arises on the date of receipt of the advance (based on the incoming payment order) and is considered to be an unconfirmed fact of delivery. And this business transaction can be recorded using account 6431 «Unconfirmed VAT liability». This allows to distinguish which event comes first: an advance or a delivery. provide additional control over the status of tax invoices generation. As for the unconfirmed tax credit, it is recommended to use account 6441 «Unconfirmed VAT tax credit».

It is recommended to enter accounts 6432 and 6442 to record the tax liability and tax credit, respectively. Upon preparation of the tax invoice, the amount of VAT is recorded in Credit (Cr) 6432 (in the part of the tax liability) and Debit (Dr) 6441 (in the part of the tax credit). Upon registration of a tax invoice, entries are made in the accounting records: Dr 6432 Kr 641 VAT (in terms of recognizing a tax liability) and Dr 641 VAT Cr 6442 (in terms of recognizing a tax credit).

These tax invoices are the basis for preparing a VAT return and determining the total amount of the settlement. The basis for taxpayers to determine this amount is a comparison of the amounts of tax liability (TL) and tax credit (TC).

The following situations may arise as a result of the calculation:

- the tax liability exceeds the tax credit;
- the tax credit is greater than the tax liability.

In the first case, the taxpayer incurs a debt to the budget, and in the second case, the taxpayer is entitled to a refund. Currently, the process of settlements with the budget is automated through the introduction of an electronic administration system (EAS), and therefore, account No 315 «Special accounts in the national currency» is used in accounting. This account is opened by the State Treasury Service of Ukraine for each taxpayer in the electronic administration system. The specific feature of the account No 315 is that it only accounts for VAT payments and does not control the registered VAT amounts. Therefore, if the amount of tax liability exceeds the tax credit, the transaction to transfer the amount of liability to the budget is reflected by a posting of Dr

641/VAT Cr 315. If the VAT refund is received, an entry should be made in the accounting records Dr 315 Cr 641/VAT, which will indicate an increase in the funds in the account in the SEA VAT [3].

Through the automatic creation of an electronic taxpayer account by the central executive body, each business entity is provided with technical means of keeping records and making payments to the budget for this type of tax. The generalized process of making VAT payments is shown in Figure 1.

Step 1. Submission of a tax return by a taxpayer
It is submitted to the State Tax Service within 20 calendar days after the end of the reporting period.
↓
Step 2. Transfer of information from the State Tax Service to the Treasury
The STS sends information to the Treasury in the form of a register of taxpayers no later than 3 business days before the deadline for submission. During this time, the taxpayer provides the electronic account with a sufficient amount of funds from the current account.
↓
Step 3. Reconciliation of amounts to be paid and their automatic write-off to the budget
Based on the data received, the Treasury checks the information for accuracy and automatically transfers funds to the budget.

Figure 1. Sequence of repayment of VAT tax liability [4]

The electronic administration system ensures the entire process of accounting and settlements for value added tax, including: automatic VAT accounting, quick registration of tax invoices in the Unified Register of Tax Invoices, formation of a separate account for tax payments, control over the amount of VAT, etc.

In October 2022, the updated Procedure for Suspension of Registration of a Tax Invoice/Adjustment Calculation came into force. The rationale for the changes was the need to prevent violations by unscrupulous taxpayers. However, the increased monitoring caused significant problems for all taxpayers. At the end of 2022, taxpayers faced a problem that no taxpayer was spared - massive blocking of tax invoices. The number of small and medium-sized businesses that faced the problem of blocking tax invoices in October-November 2022 grew extremely fast [5]. Blocking tax invoices has negative consequences for business. A blocked invoice deprives the buyer of the right to use the tax credit. As a result, the buyer may decide not to cooperate with this supplier in the future. Another negative consequence may be additional expenses in the form of recognizing and paying a fine to the buyer in the amount of a certain percentage of the tax invoice (if specified in the contract).

Suspension of the registration of tax invoices and adjustment calculations also entails penalties, which are prescribed by clause 201.4 of Article 201 of the Tax Code of Ukraine (Table 2).

Table 2. Current VAT penalties

Rate (TCU)	Features
Violation of the term for registration of TI/SA	
10% of the amount of the TI/SA	Duration of the registration period overdue from 1 to 15 calendar days
20%	The duration of the registration delay is 16-30 days.
30%	The duration of the registration delay is 31-60 days.
40%	Violation of the registration period by 61-365 working days.
Violation of the term for registration of a TI under the TC	
2% of the taxable profit, but not more than 1020 UAH	A penalty has been established for: <ul style="list-style-type: none"> - TI/CC for VAT-exempt transactions; - TI/CC for transactions with 0% VAT rate; - TI/CC drawn up in accordance with Articles 198.5,199,201.4 of the TCU

Lack of registration of TI / SA	
5% of the amount without VAT, but not more than 3400 UAH	If TI/SA were not submitted to the Unified Register and were detected by the controlling authority
50% of the software	<ul style="list-style-type: none"> • Failure to register within the deadline under Article 201 of the TCU; • Absence of a tax invoice for the supply of goods/services; • Failure to register TI/CC within 10 days from the date of receipt of the tax notice of decision

As for blocked tax invoices and adjustment calculations, no financial sanctions are applied to them, but it is mandatory to reflect the amount of VAT liability in the relevant period. This problem has led to a revision of the Procedure for making decisions on registration/refusal to register tax invoices/adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices and introduction of relevant changes and restrictions:

Table 3. Main amendments to the Procedure for making decisions on registration/refusal to register tax invoices/adjustment calculations [6,7]

Innovations	Explanation
The signs of automatic registration of tax invoices/adjustment calculations have been expanded, in particular, excluded from monitoring	The following are not subject to monitoring: <ul style="list-style-type: none"> • tax invoices in which the volume of supply does not exceed UAH 5 thousand; • adjustment calculations in which the absolute value of the amount of the adjustment to reduce/increase the amount of compensation does not exceed 5 thousand UAH (provided that the volume of transactions in the current month under such tax invoices/adjustment calculations does not exceed 500 thousand UAH)
A reference book of tax information codes has been introduced, which is the basis for making a decision on the taxpayer's compliance with the risk criteria	The codes will be determined by the State Tax Service (STS) and posted on the official website of the STS
The indicator of the VAT payer's positive tax history regarding the simultaneous fulfillment of the conditions for achieving the supply volumes for the current period has been expanded	Requirements for the volume of supply increased from UAH 500 thousand to UAH 1 million and per recipient from UAH 50,000 to UAH 100,000
Conditions for applying risk criteria	<ul style="list-style-type: none"> • the risk criteria for failure to submit VAT tax returns for the last 2 reporting/tax periods are applied taking into account martial law; • the provision regarding the absence in the table of the VAT payer's data of goods or services specified in the tax invoice and calculation of adjustments has been removed; • the definition of what is not a risky transaction when the adjustment calculation for the supply of electricity, natural gas, and heat is provided

The changes to the criteria for automatic registration introduced in October 2022 have contributed to an increase in the number of blocked tax invoices. This has created significant difficulties for the functioning of Ukrainian businesses. In response to the problematic issues that arose as a result of the changes introduced in October 2022, the government expanded the list of

unconditional registration criteria. It is expected that the expansion of the list will remove the documentary burden from small businesses, speed up the process of registering TI/AC, risk criteria will be reduced, massive blocking of invoices and adjustment invoices will be applied to medium and large businesses, which is seen as a stricter control over their activities, as well as immediate receipt of tax funds to the budget (blocking of invoices does not exempt the taxpayer from paying the tax liability). At the same time, the innovations include the obligation of the tax authorities to provide detailed information on the compliance or non-compliance of a business transaction with the risky one, which means that taxpayers have the opportunity to provide the necessary documents or information to appeal against the decisions.

Improvements to the Procedure for rejecting/blocking/unblocking TI\CC with the new changes will operate according to the scheme shown in Figure 2 starting from March 23.

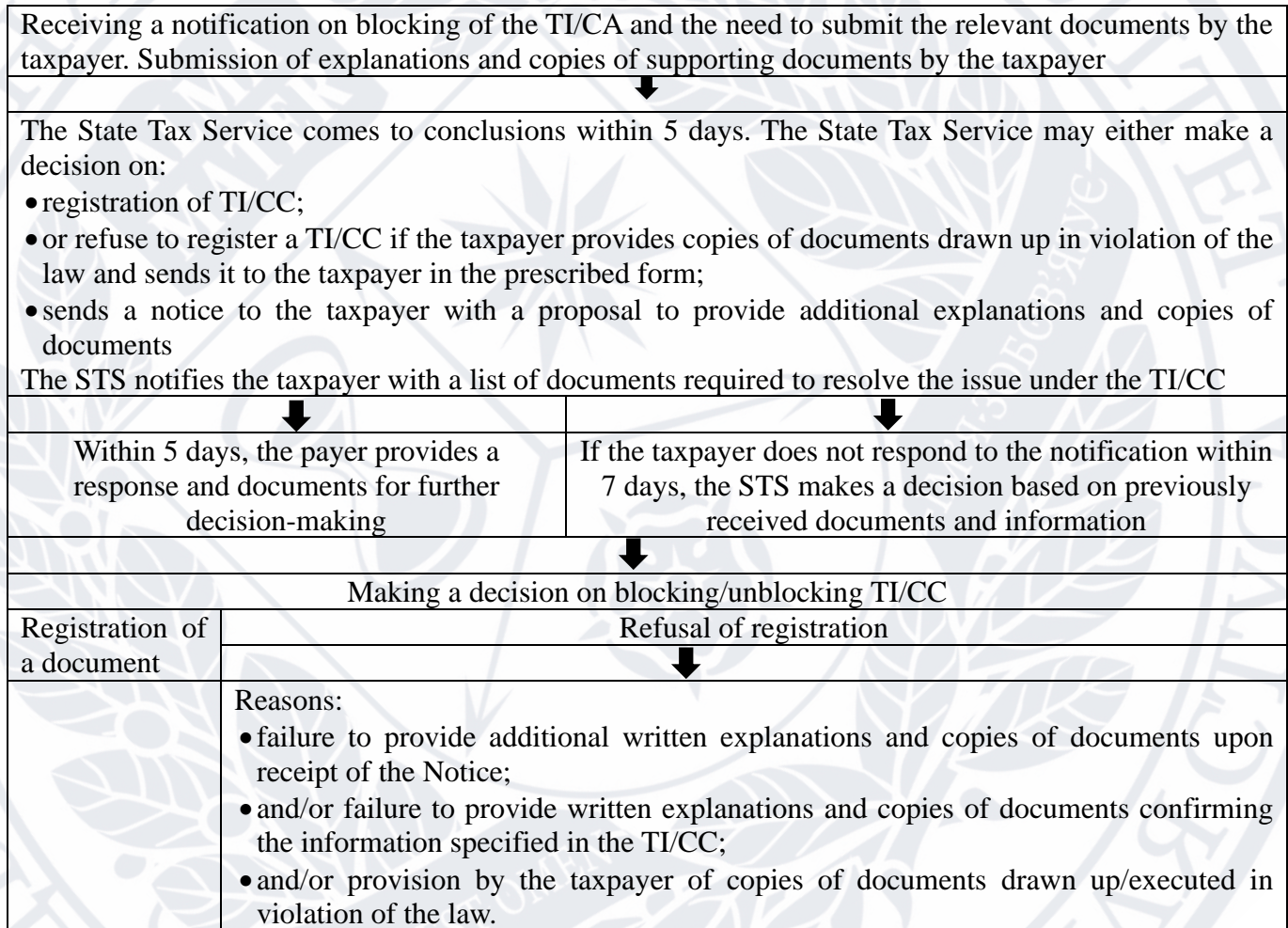


Figure 2. The process of making a decision on registration/refusal to register a TI/CC

Based on the above information, it was determined that the electronic administration system ensures the entire process of accounting and settlements for value added tax. For untimely and non-compliance with the established deadlines, requirements and conditions for registration of tax invoices or adjustments, entrepreneurs face penalties that are unforeseen/additional costs. Legislative changes in October 2022 led to a massive blocking of tax invoices. This phenomenon has necessitated the revision of the criteria for assessing the riskiness of business transactions, expanding the criteria for unconditional registration of tax invoices in a positive way for small businesses. At the same time, stricter conditions for monitoring and controlling business operations of medium and large enterprises have helped to eradicate financial fraud in the receipt/delivery of

goods and services, and have led to an increase in cash flows to the budget and transparency from the perspective of taxpayers.

Conclusions

The development of information technology and changes in tax legislation have a direct impact on tax accounting, its organization and methodology, as well as on the processes related to tax payments, preparation and submission of tax reports. VAT accounting and reporting have a number of peculiarities. One of the features of recent years has been the introduction of an electronic tax administration system, which provides for the preparation and registration of tax invoices exclusively in electronic form. Such a system has certain advantages: it reduces the level of documentary accumulation and shortens the time required for settlements. However, despite the positive impact, factors such as constant changes in legislation and tax system reforms may negatively affect the VAT settlement processes, causing late payment of liabilities, additional business difficulties, namely the expenditure of resources to unblock tax invoices, and payment of fines, which may be recognized by the payer both in relation to the country's budget and the partner purchasing products or services. The main task now is to establish a system of control over VAT accounting and tax liability settlements that, even with significant changes, could ensure ease and accuracy of payment.

Bibliographical references

1. Tax Code of Ukraine URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Casanova M. VAT accounting: closing VAT accounts, reflecting typical transactions // Accountant 911: Scientific and Economic Journal. 2019. №15. URL: <https://buhgalter911.com/uk/journals/buh911/2019/april/issue-15/article-43777.html>
3. Onishchenko V. A. VAT tax credit // Golovbukh: electronic journal. 2021.. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/ru/7981-nalogovyy-kredit-po-nds>
4. On Some Issues of Electronic Administration of Value Added Tax No. 569 of 16.10.2014 [Electronic resource]: Resolution of the Cabinet of Ministers. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text>
5. Koznova O. The problem of mass blocking of tax invoices is growing - research. 2022. URL: https://biz.ligazakon.net/news/215505_problema-masovogo-blokuvannya-podatkovikh-nakladnikh-zrosta---dosldzhennya
6. Pavlysh O. The government approved changes to the system of blocking tax invoices: project "Economic Truth" 23.12.2022. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2022/12/23/695391/>
7. System for business: New procedure for blocking TI/CC from 11.01.2023. URL: <https://sys2biz.com.ua/news/novyj-poryadok-blokuvannya-pn-rk-z-11-sichnya-2023/>
8. Starting March 8, the State Tax Service will unlock tax invoices in a new way: Accountant 911; e-journal. 23.02.2023. URL: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1070180.html>

ДОДАТОК Ц



Економічний
факультет



ДонНУ
імені Василя Стуса



Рада молодих вчених
ЕФ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

ПРАЦІ

*ХХІІІ Міжнародної наукової конференції студентів,
аспірантів та молодих вчених*

*"Управління розвитком соціально-економічних
систем: глобалізація, підприємництво, стале
економічне зростання"*

ТОМ I

Вінниця - 2023

РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ МСП НА ПІДПРИЄМСТВАХ В УКРАЇНІ	69
Мазуркевич Є.Я. ТРЕНДИ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ПРОМІСЛОВОСТІ	72
Марусяк Д.О. ОЦІНКА ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ТА РИЗИКІВ КРИТИЧНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ У ПЕРІОД ВОЄННОГО ЧАСУ	75
Павлоцька К.О. УКРАЇНСЬКА СИСТЕМИ ОБЛКУ І ОПОДАТКУВАННЯ В ІНТЕГРАЦІЇ ДО СВІТОВИХ МОДЕЛЕЙ	78
Прилутський С.Б. ЗАСТОСУВАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ПРОВЕДЕННІ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР	81
Шкамбарна Ю.В. ЗНАЧЕННЯ ОБЛКУ І КОНТРОЛЮ В СФЕРІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ	84
<i>МЕНЕДЖМЕНТ ТА ПОВЕДІНКОВА ЕКОНОМІКА</i>	87
Алексюк В.В. РОЛЬ УПРАВЛІННЯ ЗМІНАМИ В УСПІШНІЙ ЦИФРОВІЙ ТРАНСФОРМАЦІЇ	87
Бурківська Т.О. ПРОБЛЕМИ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ В УКРАЇНІ	90
Гайдучок К.М. АДАПТИВНИЙ ПІДХІД ДО УПРАВЛІННЯ В УМОВАХ НЕВІЗНАЧЕНОСТІ	93
Григорук Б.І. ФОРМУВАННЯ БІЗНЕС-МОДЕЛІ ДЛЯ СИСТЕМИ ЗБАЛАНСОВАНИХ ПОКАЗНИКІВ ПІДПРИЄМСТВА	96
Дішч І.А. ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ МОТИВАЦІЄЮ ПЕРСОНАЛУ В УКРАЇНСЬКИХ КОМПАНІЯХ	100
Зима А.О. ОСОБЛИВОСТІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В КОРПОРАТИВНІЙ СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ЗБУТУ	104

Павлоцька К.О.

Науковий керівник: Поліщук О.Т., к.е.н., доцент ДонНУ імені Василя Стуса

ПРОБЛЕМАТИКА УКРАЇНСЬКОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ В ІНТЕГРАЦІЇ ДО СВІТОВИХ МОДЕЛЕЙ

Постановка проблеми. Рівень економічного розвитку і системи обліку й оподаткування мають пряму взаємозалежність. Враховуючи той факт, що країни розвиваються нерівнозначно, це говорить про різні підходи до формування структури моделей обліку і формування податкових систем.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження податкових систем у світі та їх специфіку проводили та аналізували Прокопчук О.Т., Мережко С.П., Ушолік Н.Р. Лизунова О.М.. Питанню щодо консультування за податками і платежами, а також іноземного досвіду в побудові ефективної моделі обліку та оподаткування присвятили свої роботи Приходько А.А., Іванова Л.М. та інші. Проведення порівняльного аналізу податкових систем зарубіжних країн здійснювали Андрущенко В.Л., Тучак Т.В.. Мельник В.М., Лазебник Л.Л..

Метою дослідження є аналіз існуючих моделей обліку і оподаткування, їх специфіки і тенденцій. Шляхом отримання, обробки і узагальнення отриманих характеристик визначити основну проблематику підвищення ефективності податкової та облікової моделі, яка використовуються в Україні, визначити основні шляхи та сформулювати рекомендації для вирішення даного питання.

Основна частина. Підведення підсумків за веденням діяльності, як і сам процес обробки і відображення діяльності в періоді, являються об'єктами основних інструментів, які взаємодоповнюють один одного, - система обліку і система оподаткування.

Системи обліку і оподаткування – основні інструменти для обробки, узагальнення, аналізу і відображення інформації за отриманими даними в ході ведення господарчих операцій на підприємстві, надходження коштів до бюджету, гарантує своєчасне виконання обов'язків держави, яка забезпечує та надає стимул для розвитку підприємств, фізичних осіб та країну в цілому. Стимулом для української податкової системи на сьогоднішньому етапі являється процес інтеграції з Євросоюзом, досвід і порівняння рівня розвитку зарубіжних країн. Систему обліку, яка використовується майже за всіма моделями в світі поєднує три основних види обліку: фінансовий, податковий, управлінський. Більшість країн, як і в Україні, на рівні законодавства не виокремлюють податковий облік як окремий вид, незважаючи на його вагоме значення при веденні діяльності.

В світі сформувалось 4 моделі податкових систем і обліку, які угрупували різні країн в залежності від рівня економічного розвитку і на що контролююча система акцентує увагу в системі оподаткування (табл. 1)

Таблиця 1 Порівняння світових моделей податкових систем і обліку [1, 2]

Характеристика податкової моделі	Характеристика моделі бухгалтерського обліку	Країни
Англосаксонська		
Основа моделі: прями податки, незначна частка непрямих податків	професійне регулювання обліку; - ліберальність методології обліку; - відсутність уніфікованих планів рахунків, облікових реєстрів, форм звітності	Австрія, Канада, Нова Зеландія, США
Євроконтинентальна		
Питома вага припадає на соціальне страхування та непрямі податки	регламентоване регулювання обліку та звітності; - орієнтація обліку на потреби макроекономічного планування; - можливість існування професійного або єдиного регламентованого плану рахунків; - зменшений вплив професійних бухгалтерських організацій на регламентацію обліку.	Франція, Бельгія, Німеччина, Нідерланди.
Південноамериканська (латиноамериканська)		
Функціонування в умовах інфляції за рахунок переважної частки надходжень у вигляді непрямих податків	- законодавча регламентація фінансової звітності, стандартів обліку, облікових реєстрів; - орієнтація обліку на потреби фіскальних органів; - постійне коригування даних обліку і звітності для урахування інфляції	Болівія, Чилі, Перу
Змішана		
Міжнародна (заснована на МСФЗ)		
Поєднання інших моделей для умов диференціації доходів, та відчуження від бюджету	- рекомендаційний характер; - ліберальність методології обліку (альтернативи вирішення облікових проблем); - пріоритет національного законодавства; - процедура загального світового обговорення стандартів зацікавленими користувачами	Японія, Україна, СНД

Переважно, акцент ставиться на непрямі податки як основного виду надходження до бюджетів за рахунок великої кількості їх платників. Також роль відіграє простіша система адміністрування, контролю, а також методи розрахунків. Ефективність податкової системи забезпечуються низькими ставками податків, використанням пільг, а також підтримкою зі сторони держави. Проведемо порівняння ставок податків між країнами (табл. 2) [3].

Таблиця 2. – Порівняння податкового навантаження в різних країнах

Назва податку	Назва країни					
	Україна	Японія	США	Німеччина	Франція	Чилі
ПДФО	18%	25, 50%	10-37%	15,83%	47%	17%
ПнП	18%	23,4%	21%	42 - 45%	34,4%	27%
ПДВ	20%	21%	6,8%	19%	20%	19%
ЄСВ	22%	-	15%	18,7%	45%	16%
SPI (2022р.)	52	9	25	8	20	36

Податкове навантаження на бізнес в Україні набагато нижче, однак за показником якості життя посідає 52 місце.

Таблиця 3. Порівняння системи обробки та контролю податкових накладних

Критерій	Європейська податкова система	Українська податкова система
Автоматизація	ПДВ-лістинг, Звітування SAF-T, Квазі-звітність у режимі реального часу	Система СМКОР; СЕА
Результат	піднявся рівень соціальної дисципліни	масове блокування накладних із подальшим виникненням штрафів
Наслідки	знизився рівень шахрайства	Спонування до викоріненню фінансових махінацій; збільшення грошових потоків до бюджету; прозорість позиції платника

Це говорить про те, що податкова система являється неефективною і не виконує в повній мірі свої функції. Незважаючи на такі показники, український уряд готується до переходу зі змішаної моделі до Євроконтинентальної, що необхідно в процесі євроінтеграції. Однак, національна податкова система потребує доопрацювання.

Висновки. За викладеною інформацією визначено, що наявні системи обліку і оподаткування недосконалі, хоча процес їх доопрацювання здійснюється безперервно. Основою системи обліку будь-якої країни являється фінансовий, управлінський і податковий види обліку. В залежності від необхідності підприємства можуть їх комбінувати з іншими видами обліку. Що стосується податкових систем в світі, то їх моделі відрізняються специфікою і превалюванням одних податків над іншими в формуванні бюджету. Згідно з цим системи оподаткування, контролю і моніторингу будуть відрізнятися і характеризуватися різними інструментами для їх функціонування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Прокопчук О.Т. Специфіка податкових систем країн світу та України / CORE. 2015р. С94-101. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://core.ac.uk/about>
2. Мережко С.П., Ушолік Н.Р. Лизунова О.М. Порівняльний аналіз податкових систем зарубіжних країн та України // наук. ел. журнал «Економіка і суспільство». 2021 №25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/282/270>
3. The Social Progress Imperative SOCIAL PROGRESS INDEX 2022: Methodology. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://web.archive.org/web/20150526115610/http://www.socialprogressimperative.org/data/spi/methodology>

