

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ
В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ**

ПАНАСЮК Ігор Миколайович

**СИСТЕМА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ
ПІДПРИЄМСТВА**

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку
та оподаткування в галузях
економіки
Подольнянчук Олена Анатоліївна**

ВІННИЦЯ – 2020

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра обліку та оподаткування в
галузях економіки

Затверджую

зав. кафедри _____

«_____» _____ 2020 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студенту Панасюк Ігорю Миколайовичу

на тему «Система обліку розрахунків за податками підприємства»

затверджена Наказом від « 26 » грудня 2019 р. № 400 м

Календарний план виконання магістерської роботи

| Структура роботи | | Термін підготовки |
|----------------------------|--|----------------------|
| Вступ | | до 04.09.2020 р. |
| Розділ 1 | Теоретичні основи обліку розрахунків за податками | до 04.09.2020 р. |
| Розділ 2 | Облік розрахунків за податками підприємства | до 02.10.2020 р. |
| Розділ 3 | Шляхи вдосконалення обліку та адміністрування податків | до 02.11.2020 р. |
| Висновки і пропозиції | | до 09.11.2020 р. |
| Список використаних джерел | | до 09.11.2020 р. |

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту « 27 » листопада 2020 р.

Завдання

видав керівник « 27 » грудня 2019 р.

Підпис _____

ЗМІСТ

ВСТУП

| | |
|---|-----|
| РОЗДІЛ. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ | 8 |
| 1.1. Економічна думка про виникнення і сутність податків | 8 |
| 1.2. Елементи податку, класифікація та функції | 17 |
| 1.3. Існуючі системи оподаткування в країнах з розвинутою економікою | 30 |
| РОЗДІЛ 2. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ ПІДПРИЄМСТВА | 40 |
| 2.1. Суть та загальна методика обліку розрахунків з бюджетом | 40 |
| 2.2. Облік розрахунків за єдиним податком 4 групи | 53 |
| 2.3. Облік розрахунків за податком на додану вартість | 60 |
| 2.4. Облік розрахунків за податком з доходів фізичних осіб | 67 |
| РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ | 76 |
| 3.1. Напрями вдосконалення обліку податкових розрахунків підприємств | 76 |
| 3.2. Удосконалення адміністрування податків в Україні з урахуванням Європейського досвіду | 86 |
| ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ | 99 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 103 |
| ДОДАТКИ | 112 |

АНОТАЦІЯ

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є розкриття теоретичних та практичних основ обліку розрахунків за податками підприємства.

Відповідно до визначеної мети дослідження необхідно вирішити наступні завдання:

- здійснити дослідження наукових підходів щодо сутності та змісту податків;
- розкрити елементи податків, їх функції та класифікацію;
- охарактеризувати існуючі системи оподаткування в країнах з розвинутою економікою;
- розкрити загальну методикку обліку розрахунків з бюджетом;
- оцінити систему обліку розрахунків за податками базового підприємства;
- окреслити напрями вдосконалення облік податкових розрахунків підприємств;
- вивчити зарубіжний досвід адміністрування податків.

Предметом дослідження визначено сукупність теоретичних, методичних та практичних засад обліку розрахунків з бюджетом за податками.

Об'єктом дослідження є система обліку розрахунків з бюджетом.

Базою дослідження виступило селянське (фермерське) господарство «Лан» смт Кирнасівка Тульчинського району Вінницької області.

Ключові слова: облік, податки, єдиний податок, податок на додану вартість, податок з доходів фізичних осіб.

Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 98 сторінках друкованого тексту, включає 18 таблиць, 19 рисунків. Використано 85 літературних джерел.

ВСТУП

Податки є одним із головних важелів впливу на фінансово-господарські результати діяльності підприємства та доходи бюджету. За допомогою раціональної податкової політики можна проводити структурні зміни у національному господарстві, розвивати нові сфери виробництва.

На сучасному етапі роль податків як регулятора економіки постійно зростає, оскільки вони є основним інструментом формування доходів бюджетів усіх рівнів та гарантією забезпечення належного життєвого рівня громадянам. Упродовж останніх років у загальних обсягах доходів державного бюджету нашої держави більш ніж 80% належить саме податковим надходженням. Держава, встановлюючи ставки прямих і непрямих податків та їх види, стимулює чи стримує розвиток окремих галузей або сфер економіки. Це зумовлює підвищення уваги вітчизняних учених і практиків до проблем податкової системи, вивчення можливостей застосування в Україні зарубіжного досвіду щодо системи справляння прямих і непрямих податків та механізмів його адаптації до умов нашої держави. Проте сьогодні невідповідність надходжень податків і зборів до бюджетів фінансовим потребам держави породжує проблему підвищення ефективності їх адміністрування в Україні, вирішення якої буде можливим за рахунок системного підходу.

Питання податків та оподаткування багатогранні, тому над їх вирішенням працювало не одне покоління науковців. У наукових колах України дослідженням окремих питань податкового регулювання, побудови податкових систем, обліку розрахунків за податками присвячено праці вітчизняних учених-економістів: Білобровенко Т.В., Бурко К.В., Веремчук Д.В., Гайдай В.І., Жмудінський В.П., Каламбет С.В., Коваль Н.І., Коваль О.В., Коваль Л.В., Коптєва Г.М., Кушніренко О.А., Ломака Є.А., Магопець О.А., Мулик Т.О., Нездойминога О.Є., Подолянчук О.А.,

Правдюк Н.Л., Рейнська В.Б., Сколотій І.В., Томчук О.В., Фабіянська В.Ю., Федоришина Л.І., Хлівний В.К. та інші.

Визнаючи вагомий внесок зазначених дослідників у вивченні впливу податків на економічні процеси, зауважимо, що питання теоретичного обґрунтування та практичного застосування податкових інструментів регулювання та організації обліку недостатньо висвітлене у працях науковців.

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є розкриття теоретичних та практичних основ обліку розрахунків за податками підприємства.

Відповідно до визначеної мети дослідження необхідно вирішити наступні завдання:

- здійснити дослідження наукових підходів щодо сутності та змісту податків;
- розкрити елементи податків, їх функції та класифікацію;
- охарактеризувати існуючі системи оподаткування в країнах з розвинутою економікою;
- розкрити загальну методику обліку розрахунків з бюджетом;
- оцінити систему обліку розрахунків за податками базового підприємства;
- окреслити напрями вдосконалення облік податкових розрахунків підприємств;
- вивчити зарубіжний досвід адміністрування податків.

Предметом дослідження визначено сукупність теоретичних, методичних та практичних засад обліку розрахунків з бюджетом за податками.

Об'єктом дослідження є система обліку розрахунків з бюджетом.

Базою дослідження виступило селянське (фермерське) господарство «Лан» смт Кирнасівка Тульчинського району Вінницької області.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у визначенні, уточненні та обґрунтуванні обліку розрахунків за податками.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що пропозиції автора можуть бути використані для удосконалення обліку СФГ «Лан», а також в інших формуваннях аграрного сектору економіки.

Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 98 сторінках друкованого тексту, включає 18 таблиць, 19 рисунків. Використано 85 літературних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ

1.1. Економічна думка про виникнення і сутність податків

Насамперед слід зазначити, що податки є необхідною та невід'ємною ланкою всіх економічних відносин у світі. Вони є найдієвішим інструментом примусу держави, який дозволяє їй функціонувати. Саме тому дослідження засад формування податкової системи є важливою частиною сучасної економічної науки [5, с. 2].

Вивчення податків надає можливість уникати небажаних помилок, ефективно використовувати цей фінансовий інструмент, будуючи міцний фундамент, на якому розвивається держава. Поряд з такими ринковими категоріями, як ціноутворення, конкуренція, грошово-кредитна політика, вони є інструментом, що підтримує життєдіяльність суспільства, надає поштовх його розвитку і реалізації нових можливостей [46, с. 16].

Податки виникли на певному етапі історичного розвитку суспільства разом із появою держави. Саме необхідність виконання державою своїх функцій спричинила формування нового специфічного типу економічних зв'язків, і з розвитком ринкових відносин податки стають фінансовим інструментом державного регулювання економічних відносин [5, с. 2].

Податки пройшли тривалу еволюцію від платежів в натуральній формі з безсистемним характером до постійного джерела державних доходів. Сучасна змішана економіка не лише підтверджує провідну значимість категорії «податки» у системі фінансових відносин, а й висуває нові напрями прояву під плином часу [77.].

Свідоме використання податків для досягнення відповідних цілей проходить у рамках податкової політики, яку проводить держава, – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави. Формуючи свою податкову політику,

держава шляхом збільшення або скорочення державної маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва може сприяти зростанню чи спаданню господарської активності, створенню сприятливої кон'юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики. Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює пропорції в економічній структурі виробництва й обміну, пропорції у розвитку продуктивних сил. Організація оподаткування справляє значний вплив на реалізацію суспільного продукту, темпи нагромадження капіталу і технічного оновлення виробничого потенціалу держави [5, с. 4].

Проявом на практиці податкової політики, яка проводиться в тій чи іншій державі і формується відповідними державами структурами, виступає податкова система країни. Визначаючи податкову систему, важливо розмежувати два підходи до її розуміння. По-перше, податкова система – це сукупність податків і податкових платежів, законодавчо закріплених у державі. По-друге, податкова система включає в себе механізми нарахування, сплати податків та організації контролю й відповідальності за порушення податкового законодавства. Отже, не можна ототожнювати поняття «податкова система» з поняттями «система оподаткування» і «система податків і зборів», які є її складовою (рис. 1.1) [5, с. 4].

Отже, зробимо узагальнення:

- система податків і зборів – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів;
- система оподаткування – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів, а також механізмів і способів їхніх розрахунку і сплати до бюджету та інших державних цільових фондів;
- податкова система – це сукупність податків і зборів; механізмів і способів їхніх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування й надходження податків і зборів до бюджету

та інших державних цільових фондів [5, с. 5].

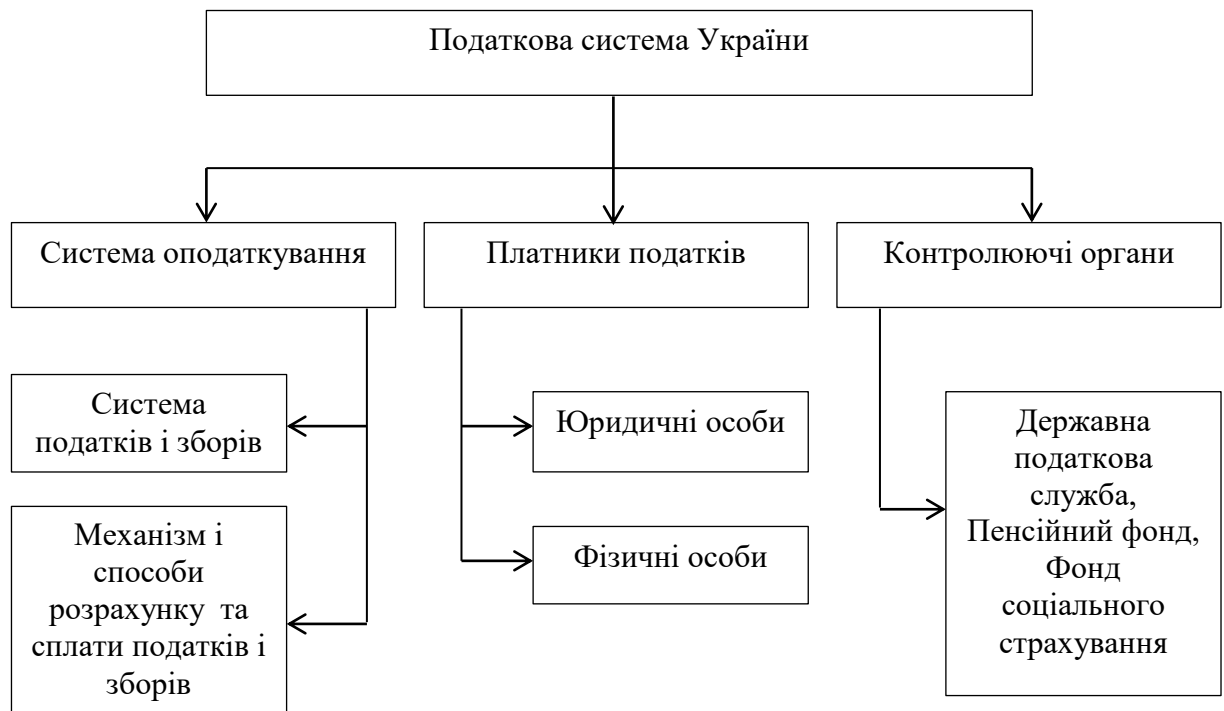


Рис. 1.1. Структура податкової системи України

Джерело: [5, с. 4]

Чинним Податковим кодексом України як законодавчим актом, що ним регулюється вся податкова система в Україні, яка відповідає міжнародними стандартам оподаткування, передбачається дворівнева система оподаткування (загальнодержавні та місцеві податки і збори) та класифікація податків за формою оподаткування (прямі та непрямі податки).

В економічній літературі науковці найчастіше виділяють чотири періоди розвитку системи оподаткування:

– перший включає в себе господарські системи Стародавнього світу та Середньовіччя, що характеризувалися нерозвиненістю та випадковим характером податків, безсистемністю платежів у натуральній формі (данина, панщина, домени тощо). У міру зміцнення товарно-грошових відносин податки поступово набирали грошової форми, отримуючи фіскальну функцію. До XVII ст. розвинені системи оподаткування були відсутні, але до кінця XVII ст. податки стали основним джерелом дохідної частини бюджету

багатьох держав, однак мали тимчасовий, нерегулярний характер;

– другий (кінець XVII ст. – початок XIX ст.) – розвиток оподаткування, пов'язаний із появою перших податкових систем, що включали в себе прямі та непрямі податки. Одночасно починає формуватися теорія оподаткування шотландського економіста та філософа Адама Сміта (1723–1790), який першим сформулював принципи оподаткування, дав визначення податковим платежам та місцю їх у фінансовій системі держави та визначив, що для платників податки є показниками свободи, а не рабства;

– третій (початок XIX ст. – середина XX ст.) характеризується як етап удосконалення податкових систем. Цей період вирізняється зменшенням кількості податків та збільшенням значення права під час встановлення та стягнення їх. У цей період слід відзначити прогрес фінансової науки – відбувається становлення науково-теоретичних поглядів на природу, проблему та методики оподаткування. Наприклад, після Першої світової війни вперше було проведено науково обґрунтовані реформи та закладено фундамент сучасної податкової системи;

– четвертий (середина XX ст. – дотепер) характеризується більш глибоким теоретичним обґрунтуванням усіх його проблем і розробленням рекомендацій з реформування бюджетної та податкової систем, які використовувалися для реалізації концепцій податкових реформ [5, с. 2].

Наукова думка виокремлює дві наступні теорії виникнення податків:

- стихійна (нераціональна), згідно з якою податки формувалися та справлялися у вигляді данини та контрибуцій на переможених у війнах та загарбницьких походах;

- раціональноправова теорія, згідно з якою податки встановлювали законодавчо, що впливає із їхньої ґрунтовної розробки та аналізу, численних дебатів й переговорів між представниками різних видів та форм влади за участю громад касті [46, с. 16].

Дослідження поглядів представників економічної думки засвідчило, що саме поняття та розуміння змісту оподаткування досить довгий період часу

мало суперечливе значення, а з наукового погляду його розгляд як фінансового інструменту є досить незрілим явищем, що демонструє таблиця 1.1 [46, с. 17].

Таблиця 1.1

Еволюція поглядів на податки

| Автор | Період | Зміст погляду |
|---------------------------------------|----------------|---|
| Економічна думка античності | | |
| Ксенофонт | IV ст. до н.е. | Визнає їх як один із видів державних доходів. |
| Економічна думка середньовіччя | | |
| Ф. Аквінський | XIII ст. | Якщо не вистачає домен, то правитель в інтересах загального добробуту має право звернутися до них. |
| Ф. Петрарка | XIV ст. | Правитель може звертатися до них тільки в крайніх випадках. |
| Меркантилісти | | |
| Д. Карафа | XV ст. | Розглядає їх як надзвичайне джерело доходів. |
| Ж. Боден | XVI ст. | Не включає їх до державних доходів, вважаючи, що до них потрібно звертатися у виняткових випадках. |
| С. Вобан | XVII ст. | Мають бути зручними і пропорційними. |
| Фізіократи | | |
| Ф. Кене | XVIII ст. | Якщо вони падають на фермера, то є поганими. |
| В. Мірабо | XVIII ст. | Попередня оплата за захист суспільства. |
| Політична економія | | |
| А.Сміт | XVIII ст. | Чотири класичних принципи оподаткування. |
| Ж. Сей | XIX ст. | Найкращий із усіх податків – найменший. |
| Ж. Сімон де Сімонді | XIX ст. | Є жертвою, але і благом у разі, якщо державні послуги приносять нам більше насолоди, ніж скільки вона віднімає у нас. |

Джерело: [46, с. 17]

Розглянувши історію раннього оподаткування, відзначимо, що передумовами виникнення перших форм сучасних податків є:

- створення держави та, що головне, зміцнення державної влади;
- перехід від натурального до грошового господарства, що значно спростило техніку збору, збереження, розширило межі їх використання;
- втрата фіскального потенціалу доменами та іншими неподатковими джерелами отримання доходів;
- значна потреба держави у коштах через збільшення, спершу військових, а надалі суспільних витрат і, як наслідок, необхідність покриття

зростаючих державних боргів [46, с. 18].

Податки в сучасній економіці займають особливе місце й мають величезне значення для її розвитку. Наприкінці 80-х років XX ст. американськими вченими М. Бернсом, Г. Стайном та А. Леффером була сформована теорія економіки, яка розглядала податки в якості одного з чинників економічного розвитку и регулювання [44, с. 143].

Причиною виникнення і функціонування податків є факт існування держави, економічною основою – товарно-грошові відносини, а умовою – монополізм держави у реалізації своїх послуг суспільству. Метою вилучення податків у будь-якій країні є потреба в акумулюванні грошових коштів для функціонування державних структур, здійснення державного регулювання і забезпечення соціального захисту. Податкова система, реалізуючи свої функції, дає змогу не тільки досягти цієї мети, а й здійснює гнучке управління всіма зазначеними процесами шляхом впливу на фінансовий механізм. Податок виступає своєрідною ціною купівлі-продажу монополістичних послуг держави під час здійснення нею своїх функцій (економічної, політичної, оборонної, управлінської, соціальної). Своєрідність ринку зазначених послуг полягає у пануванні на ньому продавця-монополіста – держави та юридично закріпленій обов'язковій сплаті податків платниками, навіть тоді, коли вони не згодні з умовами сплати або у них відсутні кошти для своєчасного і повного виконання бюджетних зобов'язань [67, с. 98].

Присвоєння державою частки нової вартості здійснюється шляхом примусу. Держава стає власником частки національного доходу не як учасник процесу виробництва, а як орган, який володіє політичною владою. Узагальнене розуміння економічної сутності податків знайшло відображення у їх визначеннях, даних окремими економічними школами [67, с. 98].

У Податковому кодексі України (ПКУ) визначено, що податок – це обов'язків, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до норм ПКУ [54].

Дослідження авторів та аналіз сучасних світових та вітчизняних тенденцій показує, що обов'язковим у визначенні сутності податків та оподаткування є можливість поповнювати бюджет країн. Тому, цілком доцільно у більшості економічних видань сучасності категорію «податки» трактувати як обов'язкові платежі, що стягуються в установленому законом порядку і спрямовуються на фінансування державою її функцій [36, с. 855]

Складність розуміння його сутності полягає в тому, що податок є одночасно правовим, економічним і господарським явищем. Тому при визначенні цього поняття звернімося до його визначення в інтерпретації зарубіжних і вітчизняних науковців (табл.. 1.2).

Таблиця 1.2

**Категорія «податок» в інтерпретації зарубіжних і
вітчизняних науковців**

| Автор | Визначення |
|-------------------|--|
| В.Л. Андрущенко | Демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів із приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам |
| В.В. Буряковський | Встановлені вищим органом законодавчої влади обов'язкові платежі, що їх сплачують фізичні та юридичні особи в бюджет у розмірах і в терміни, передбачені законом |
| М.Є. Заяц | Обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб в бюджет, які встановлює та примусово стягує держава у формі перерозподілу частини суспільного продукту |
| Ю.Б. Іванов | Обов'язкові платежі, які законодавчо встановлює держава, сплачують юридичні та фізичні особи у процесі розподілу та перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій |
| Л.Л. Ігоніна | Обов'язковий та індивідуальний платіж, який стягують з організацій і фізичних осіб у формі відчуження грошових засобів з метою фінансового забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень |
| М.П. Леоненко | Обов'язкові внески платників до бюджету та позабюджетних фондів, розміри і терміни сплати яких регламентує податкове законодавство |
| В.М. Пушкарьова | Обов'язкові, безвідплатні та безповоротні платежі суб'єктів господарювання та населення органам державного управління |
| С.М. Рукіна | Обов'язковий, індивідуальний і безвідплатний платіж до державного або місцевого бюджетів, який справляють у законодавчо встановленому порядку з юридичних та фізичних осіб |

Джерело: [5, с. 3]

Узагальнення наведених підходів науковців дозволило їм виокремити такі 5 спільних рис податків, як: обов'язковість сплати, законодавча закріпленість, нецільовий характер, індивідуальна безоплатність та примусовий характер. Тобто ці ознаки податків можна вважати базовими. Разом із тим, згідно з українським податковим законодавством, трактування податку є більш спрощеним, зокрема, вказується його обов'язковість та безумовність, а також зарахування до відповідного бюджету [22, с. 81].

До головних ознак податків, на думку дослідників, належать: законодавчо-правовий характер платежів; обов'язковість та визначеність строків та розмірів платежів; фіксованість норм вилучення чистого доходу щодо об'єкту оподаткування; довготерміновість та стабільність ставок і тарифів. Ці ознаки мають бути покладені у підґрунтя визначення поняття «податок» у нормативно-правових актах для попередження свавілля з боку органів державної влади під час встановлення податків та забезпечення гарантій дотримання законних прав та інтересів платників податків [67, с. 98].

У наукових дослідженнях економічної теорії податків сформувалося два системних підходи до обґрунтування категорії «податок»:

- перший ґрунтується на визнанні необхідної обов'язковості податкових платежів;
- другий, як напрям фіскальної теорії, визначається як громадянський обов'язок – на відміну розуміння податку як примусу законослухняних платників цього обов'язку [3, с. 14].

Так, еволюція і розвиток фінансових відносин, зокрема історія податків, доводить двоїстий характер виникнення податку [81, с. 28].

Еволюцію історичного розвитку поглядів на природу податку Е. Селігман визначив наступним чином: податок – дар → податок – прохання → податок – допомога → податок – жертва → податок – обов'язок → податок – примус → податок – часка (доля), незалежно від волі платника [81, с. 29].

Ці висновки призводять до роздумів про різні уявлення платників про податки. Якщо тягар оподаткування для платника невеликий, то йдеться про податок – обов’язок; якщо він дуже великий – варто говорити про свавілля і податок – подать [81, с. 29].

На жаль, більшість вітчизняних платників податків через відсутність конкретних знань про систему оподаткування та низький рівень правової освіченості і всіх наслідків, що з них витікають, сприймають тягар податків як занадто високий та обтяжливий [81, с. 29].

Підбиваючи підсумки дослідження ознак податків, в забезпеченні фіскального призначення оподаткування які породжують ризики, можна зробити висновок, що за фінансовою формою прояву податки – це обов’язкові, безеквівалентні, неповоротні, нецільові, регулярні платежі юридичних та фізичних осіб державі, призначені для фінансового забезпечення реалізації її функцій. З позицій держави – це головний спосіб формування її доходів та інструмент реалізації соціально-економічної політики. З позицій платників податків – це, з одного боку, форма перерозподілу їхніх доходів на загальносуспільні потреби, а з іншого – матеріальний збиток, який породжує несприйняття податків платниками. Таким чином, в самих підходах до визначення сутності податків виявляється конфлікт інтересів суб’єктів податкових правовідносин – обов’язковість як примус чи необхідність сплачувати. Тому, на переконання науковців, доцільно оцінити соціально-психологічний аспект зіткнення цих інтересів [81, с. 30].

Науковці відзначають, що суб’єктивному сприйняттю оцінки значення податку сприяють три основні чинники – тяга до конкретного, відсутність правової обізнаності та складність оподаткування (рис. 1.2).

Проаналізувавши умови виникнення, мету, характер вилучення та ознаки податків, Рейнська В.Б. запропонувала уточнене визначення: податки – це примусово вилучені центральними або місцевими органами державної влади засоби фізичних та юридичних осіб, що підпадають під

юрисдикцію законодавства даної держави, необхідні для здійснення державою своїх функцій [67, с. 99].

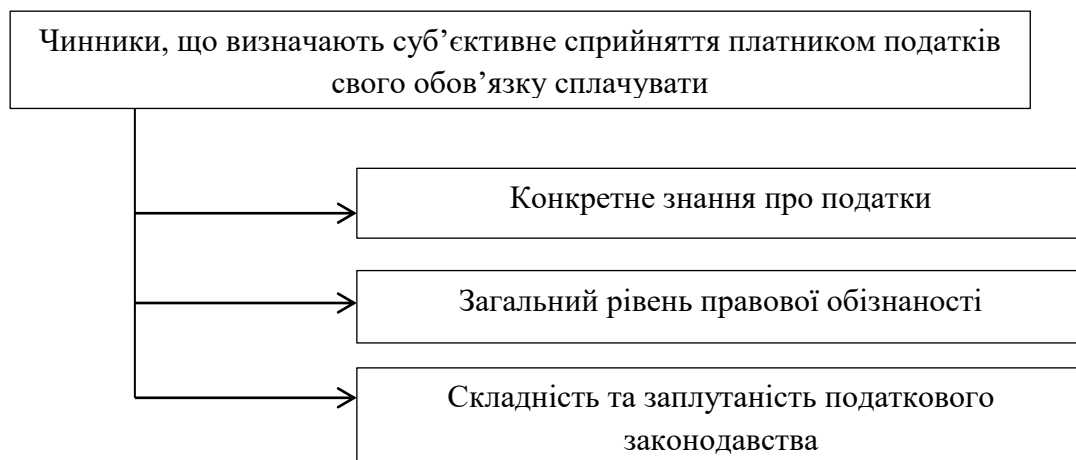


Рис. 1.2. Сприйняття платником податкового обов'язку

Джерело: [81, с. 29]

У цьому визначенні відображено головні моменти концептуальної суті податків: мета, об'єкти оподаткування, форми вилучення податків [67, с. 99].

1.2. Елементи податку, класифікація та функції

Податки є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві з моменту виникнення держави. У сучасному цивілізованому суспільстві податки – основна форма доходів держави.

Податок – це обов'язковий платіж, що надходить до бюджетних фондів у встановленому законодавством розмірі та у встановлені терміни.

До податкового законодавства пред'являються підвищені вимоги, так як воно зачіпає матеріальні інтереси платників податків. У ньому має бути вичерпний набір відомостей, який дозволив би конкретно затвердити: хто є зобов'язаною особою, який розмір податкового зобов'язання; порядок і терміни його виконання; межі вимог держави щодо майна платника та ін. Йдеться про структуру податку [49, с. 39].

Однією із ключових характеристик, яка дає можливість більш глибоко пізнати природу податків є чітке визначення їх основних елементів, які

характеризують внутрішній зміст цього категорійного поняття. Поряд з цим визначення елементів податків під час встановлення податку є обов'язковою умовою, оскільки вони лежать в основі побудови механізму стягнення податків [49, с. 19].

В економічній літературі виділяють основні (обов'язкові) та додаткові елементи податку [49, с. 40].

На рис. 1.3 відображені основні елементи податку.

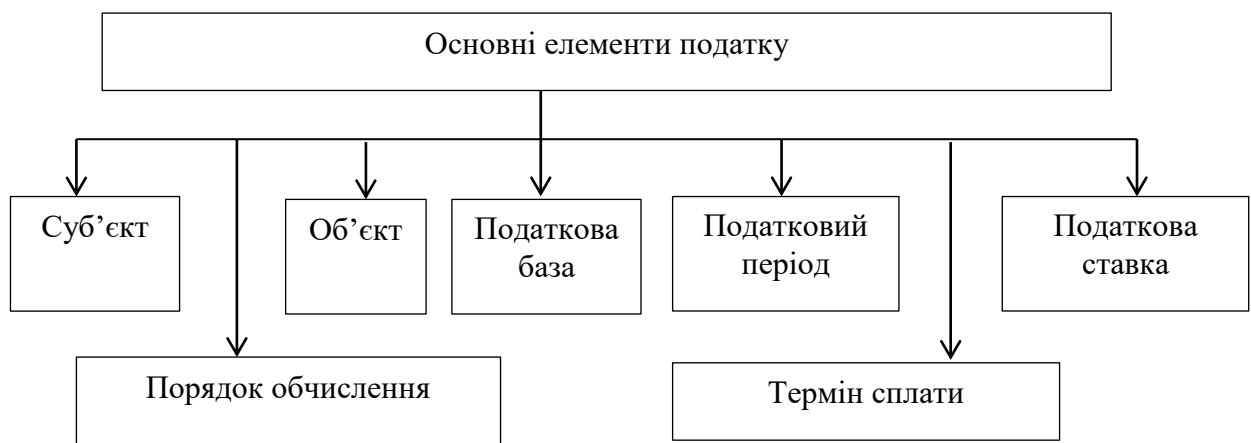


Рис. 1.3. Основні елементи податку, які визначені на законодавчому рівні

Джерело: [49, с. 40]

Поряд з обов'язковими елементами можуть бути також додаткові (допоміжні) елементи податків. На відміну від перших, додаткові не мають самостійного конструктивного значення, але виконують допоміжну роль при встановленні і введенні податків та зборів (рис. 1.4).

Розкриємо характеристику складових елементів податку. Згрупуємо основні елементи обов'язкових платежів, використовуючи публічні літературні та законодавчі джерела податкового забезпечення (табл. 1.3).

Отже, суб'єкти оподаткування – це платники податків, а саме юридичні та фізичні особи, які, відповідно до чинного законодавства, зобов'язані сплачувати податки. До суб'єктів оподаткування відносять податкових агентів – осіб, на яких згідно з чинним податковим законодавством

покладаються обов'язки щодо підрахунку, утримання у платника податків і перерахування до відповідного бюджету податку або збору. Суб'єктами оподаткування можуть бути також як резиденти та нерезиденти [49, с. 41].

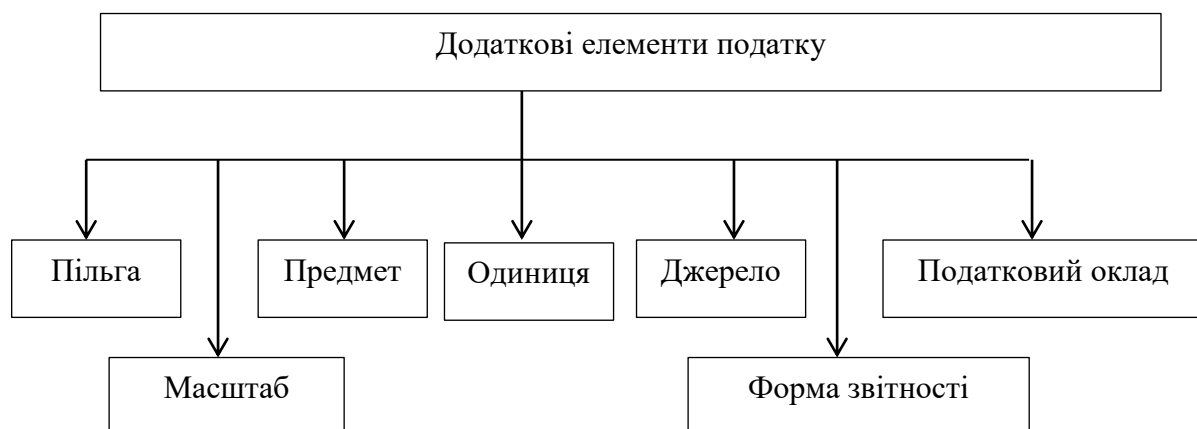


Рис. 1.4. Додаткові елементи податку, які можуть бути визначені на законодавчому рівні

Джерело: [49, с. 40]

Об'єкт податку (об'єкт оподаткування) – предмет, дія чи явище (дохід, майно, товар, додана вартість, окремі види діяльності, передача або продаж майна та ін.), які відповідно до закону підлягають обкладанню податком. Часто назва податку впливає з об'єкта (прибутковий податок та ін.) [49, с. 49].

Таблиця 1.3

Основні елементи податків

| № з/п | Елемент податку | Визначення елементів податку |
|-------|----------------------|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Платник податку | Це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів |
| 2 | Об'єкт оподаткування | Можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції із постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у |

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|--|
| | | платника податкового обов'язку |
| 3 | База оподаткування | Це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання |
| 4 | Ставка податку | Це розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок. Існують абсолютні (специфічні) та відносні ставки. Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування |
| 5 | Порядок обчислення податку | Це сукупність дій платника податків (податкового агента) або податкового органу з визначення суми податку, що підлягає до сплати |
| 6 | Податковий період | Це період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати їх до бюджету |
| 7 | Строк та порядок сплати податку | Це період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. |
| 8 | Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку | Строк та порядок подання податкової звітності встановлюється ПКУ або законами з питань митної справи для кожного податку окремо |

Джерело: [54]

Податковий період – час, за який здійснюється нарахування податку або збору і протягом якого платник податків має обов'язки щодо їх сплати. Податковим періодом є, як правило, місяць, квартал, календарний рік. Для окремих категорій платників податку на доходи з фізичних осіб і податку на додану вартість – місяць [49, с. 49].

Порядок обчислення податку – це сукупність дій платника податків щодо визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету за податковий період, виходячи з податкової бази, податкової ставки і

податкових пільг [49, с. 49].

Порядок сплати податку передбачає вирішення таких питань: напрям платежу (бюджет або позабюджетний фонд), засоби сплати податку (в рублевих засобах, валюті), механізм платежу (в безготівковому або готівковому порядку), особливості контролю за сплатою податку. Терміни сплати податків і зборів встановлюються стосовно кожного податку і збору [49, с. 49].

Податкова база (основа оподаткування) – частина об'єкта оподаткування, що утворюється в результаті обліку всіх належних пільг та вилучень і служить предметом безпосереднього застосування податкової ставки [49, с. 49].

Не менш важливим елементом податку є ставка податку – законодавчо встановлений розмір (величина) податку, виходячи із об'єкта оподаткування або масштабу вимірювання. Існує два види ставок: тверді (натуральні) та процентні ставки (відносні). Тверді ставки встановлюються у грошовому виразі (в абсолютних розмірах) на одиницю об'єкта оподаткування у натуральному обчисленні. Процентні (відносні) – встановлюються у певних процентних відношеннях до об'єкта оподаткування (застосовуються тільки до грошових доходів) 49, с. 45].

Одним із додаткових, який є також важливим елементом податку, є податкові пільги [49, с. 46].

Податкові пільги – повне або часткове звільнення від податків певних платників, виключення з оподатковуваного обороту деяких доходів і витрат, застосування знижених ставок податку, відстрочка у сплаті податків тощо [49, с. 46].

Джерело податку – дохід суб'єкта (заробітна плата, прибуток, відсотки), з якого сплачується податок. Він не завжди тотожний об'єкту оподаткування [49, с. 49].

Податковий оклад – сума податку, що сплачується суб'єктом з одного об'єкта [49, с. 49].

Одиниця оподаткування – одиниця виміру об'єкта податку (грошова одиниця доходу, одиниця земельної площі, одиниця виміру товару тощо) [49, с. 49].

Предмет оподаткування – це реальні речі (земля, автомобілі, інше майно) і нематеріальні блага (державна символіка, економічні показники), з наявністю яких закон пов'язує виникнення податкових зобов'язань. Таким чином, необхідно розрізняти предмет і об'єкт оподаткування: предметом оподаткування є земельна ділянка, яка сама по собі не є об'єктом оподаткування, об'єктом же є право власності на землю [49, с. 49].

Масштаб податку – встановлена законодавством характеристика (параметр) вимірювання предмета податку [49, с. 49].

Податкова декларація – офіційна документальна заява платника податку про отримані ним за певний період доходи та розповсюджені на них податкові знижки та пільги. Заповнюється за певною регламентованою формою безпосередньо декларантом [49, с. 49].

Як видно із вищенаведеного, в елементах податку конкретно виражаються вимоги, що лежать в основі побудови податкової системи держави. Податковий кодекс містить вичерпану інформацію про кожен податок і збір, який дає змогу конкретно встановити всі елементи того чи іншого податку чи збору [3, с. 20].

Досліджуючи теорію оподаткування, не можна залишити поза увагою, хоча б у загальних рисах, класифікацію податків, прийняту у світовій практиці.

Класифікація податків здійснюється у відповідності з тією чи іншою метою, важливішою із якої є своєчасність і повнота сплати податків в бюджети різних рівнів (табл. 1.4).

Найчастіше податки поділяють за способом та формою стягнення, джерелами (об'єктами) оподаткування, ступенем централізації. За формою стягнення податки розрізняються на прямі та непрямі, за джерелами (об'єктами) оподаткування – з доходів та зі споживання, за ступенем

централізації – на загальнодержавні і місцеві [67, с. 99].

Таблиця 1.4

Класифікація податків

| Класифікаційна ознака | Види |
|--|---|
| Залежно від органу влади, який установлює і скасовує податки та території їх дії | <ul style="list-style-type: none">- загальнодержавні, що встановлюються Верховною Радою України і справляються на своїй території України;- місцеві – встановлюються сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, установлених законами України |
| За видом фонду, до якого надходять податки | <ul style="list-style-type: none">- закріплені – надходять до конкретного бюджету або спеціального цільового фонду;- регулюючі – надходять одночасно до бюджетів різних рівнів у пропорціях відповідно до бюджетного законодавства |
| За видом платника | <ul style="list-style-type: none">- податки з фізичних осіб;- податки з юридичних осіб;- змішані |
| За формою оподаткування | <ul style="list-style-type: none">- прямі, що встановлюються безпосередньо щодо платників податків і сплачуються за рахунок їхніх доходів, а сума податку безпосередньо залежить від розмірів об'єкта оподаткування;- непрямі – встановлюються в цінах на товари і послуги та сплачуються за рахунок цінової надбавки, а їх розмір для окремого платника прямо залежить від його доходів |
| За економічним змістом | <ul style="list-style-type: none">- податки на доходи – безпосередньо стягуються з доходів фізичних та юридичних осіб;- податки на споживання – сплачуються не при отриманні доходів, а при їх використанні;- податки на майно, що встановлюються стосовно рухомого та нерухомого майна |
| За періодичністю стягнення | <ul style="list-style-type: none">- разові;- систематичні |
| За обліком податкового платежу | <ul style="list-style-type: none">- податки, фінансовані споживачем (акциз, ПДВ);- податки, що включаються до собівартості;- податки, фінансовані за рахунок балансового прибутку;- податки, фінансовані за рахунок чистого прибутку |
| За методом оподаткування | <ul style="list-style-type: none">- прогресивні;- пропорційні;- регресивні |
| За формою стягнення | <ul style="list-style-type: none">- грошові;- натуральні |

Джерело: [3, с. 26-27; 44, с. 144]

До прямих податків відносяться податки, стягувані безпосередньо з доходів та майна платника, і розмір їх залежить від розміру доходу: податок

на доходи фізичних осіб (прибутковий податок), податок на прибуток підприємств, податок на нерухомість, земельний податок та ін. [5, с. 5].

Класифікація прямих податків за окремими ознаками представлена в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Класифікація прямих податків

| Ознака | Група податків | | | |
|--|----------------------|-------------------|--|-----------------------------------|
| | особисті | | | реальні |
| | податок на прибуток | ПДФО | єдиний податок | податок на майно |
| За формою оподаткування | прямий | прямий | прямий | прямий |
| За рівнем установлення | загальнодержавний | загальнодержавний | місцевий | місцевий |
| За економічним змістом об'єкта оподаткування | на доходи | на доходи | на доходи | на майно |
| За способом стягнення | на основі декларації | із джерела | кадастровий (1, 2 та 4 групи), на основі декларації (3 група) | кадастровий |
| За суб'єктами оподаткування | з юридичних осіб | з фізичних осіб | 1, 2, 3 групи (з фізичних осіб), 3, 4 групи (з юридичних осіб) | з юридичних осіб та фізичних осіб |
| За економічним змістом об'єкта оподаткування | глобальний | глобальний | глобальний | глобальний |

Джерело: [15, с. 399]

Податок на прибуток фактично є формою прибуткового оподаткування доходів корпорацій у вигляді оподатковуваного прибутку, обов'язковою частиною, що на основі Податкового кодексу вилучається до бюджету у формі безкомпенсаційного платежу [15, с. 399].

На відміну від податку на прибуток, податок на доходи фізичних осіб є формою прибуткового оподаткування саме доходів громадян, а не їх частини у формі прибутку. Практика оподаткування свідчить про позитивний досвід

використання прогресивних ставок та дотримання принципу соціальної справедливості щодо розподілу податкового навантаження між юридичними та фізичними особами в системі прибуткового оподаткування [15, с. 399].

Майнове оподаткування є однією з найбільш поширених у світовій практиці форм прямого оподаткування та фіскальним механізмом, спрямованим на зміцнення фіскального потенціалу регіонів. В Україні майнові податки існували з початку побудови власної податкової системи, а саме у формі плати за землю та податку з власників транспортних засобів. Податок на нерухоме майно є відносно новою формою майнового оподаткування в Україні, яка передбачає оподаткування об'єктів нерухомості, створених у процесі діяльності людини (наприклад, будівлі, приміщення та спорудження виробничого й житлового призначення) [15, с. 399].

На рис. 1.5 узагальнено більш явні характеристики прямих податків [24, с. 352].

Непрямі податки – це податки, що встановлюються у вигляді певної надбавки до вартості товару, сплачуються платником податків, але разом із тим перекладаються на іншу особу, яка, у свою чергу, сплачує їх платникові податку (ПДВ, акцизний збір, мита тощо) [5, с. 5].

Непрямі податки – податки на товари і послуги, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни або тарифу, оплачуються покупцями при купівлі товарів та отриманні послуг, а в бюджет вносяться продавцями чи рідше виробниками цих товарів та послуг [9, с. 68].

Залежно від характеру охоплення товарів оподаткування акцизи поділяються на специфічні і універсальні.

Найбільш поширеною формою універсального акцизу є ПДВ. Він зберігає переваги багаторівневого податку з обороту щодо оподаткування усіх ступенів руху товару, але одночасно ліквідує його основний недолік – кумулятивний ефект. Специфіка нарахування та сплати ПДВ полягає в його нарахуванні на кожному етапі руху товару від виробника до споживача, при

цьому з оподаткованого обороту виключаються податки, сплачені на попередніх етапах, в результаті чого об'єктом оподаткування виступає вартість, створена на конкретному ступені руху товару.



Рис. 1.5. Схематичне зображення загальних характеристик прямих податків

Джерело: [24, с.352]

Незважаю чи на певну схожість податку на додану вартість і акцизного податку, вони мають ряд суттєвих відмінностей (табл. 1.6).

Узагальнені переваги та недоліки непрямих податків представлені на рис. 1.6.

Проте, донині не існує чітких критеріїв розмежування на прямі та непрямі податки. Найбільш поширеною є думка, що в основі такого

розподілу лежить теоретична можливість їх перекладення на споживачів [67, с. 99].

Таблиця 1.6

Відмінність між акцизним податком та податком на додану вартість

| Акцизний податок | Податок на додану вартість |
|--|---|
| Обкладаються тільки товари | Обкладаються не тільки товари, а й роботи і послуги як виробничого, так і невиробничого призначення |
| Обкладається тільки невелика група товарів, які називаються підакцизними | Обкладаються майже всі товари |
| Різні види ставок, що залежать від групи товарів | Передбачає ставки: 0%, 7%, 20% |
| Нараховується і сплачується один раз при первинній реалізації виробленої продукції або при ввезенні підакцизних товарів на територію України | Нараховується і сплачується на кожному етапі виробництва і продажу товарів |
| Споживачами підакцизних товарів є більш вузькі верстви населення | Має універсальний характер і справляється майже з усіх споживачів |

Джерело: [9, с. 68]

Кінцевим платником прямих податків виступає той, хто отримує прибуток чи є власником майна, а непрямих – споживач товару, на якого податок перекладається шляхом надбавки до ціни. Абсолютно перекладних або неперекладних податків немає. Непрямі податки у повному обсязі не перекладаються на споживача завдяки коливанням цін на фактори виробництва, нееластичності попиту, ухиляння від податків. Навпаки, прямі податки можуть частково перекладатися. Так, прямий за визначенням податок на прибуток за умови перекладення його на ціни стає непрямим. Отже, поділ на прямі та непрямі податки є досить умовним. Проте умовною є саме класифікація прямих та непрямих податків, а не система прямого чи непрямого оподаткування, яка реально існує і постійно діє на основі всієї сукупності податків [67, с. 99].

Між науковцями десятиліттями тривають дискусії щодо «справедливості» непрямих податків, оскільки основний тягар оподаткування лягає на плечі кінцевого споживача і не залежить від рівня його доходів. Однак слід відзначити фіскальну дохідність непрямого

оподаткування та можливість за рахунок непрямих податків впливати на співвідношення попиту та пропозиції відповідного товару [5, с. 5].



Рис. 1.6. Схематичне зображення загальних характеристик непрямих податків

Джерело: [24, с.353]

Відповідно до ПКУ податки та збори поділяються на загальнодержавні та місцеві (рис. 1.7).

Соціально-економічна сутність, внутрішній зміст податків проявляються через їх функції.

Функції податків тісно пов'язані з їхньою суттю і донині залишаються предметом наукових дискусій. В економічній літературі існують суттєві розбіжності як кількісного, так і якісного характеру з приводу визначення

функцій податків. У найбільш загальному визначенні функції податків – це виявлення їхніх суті й якостей у дії [67, с 100].

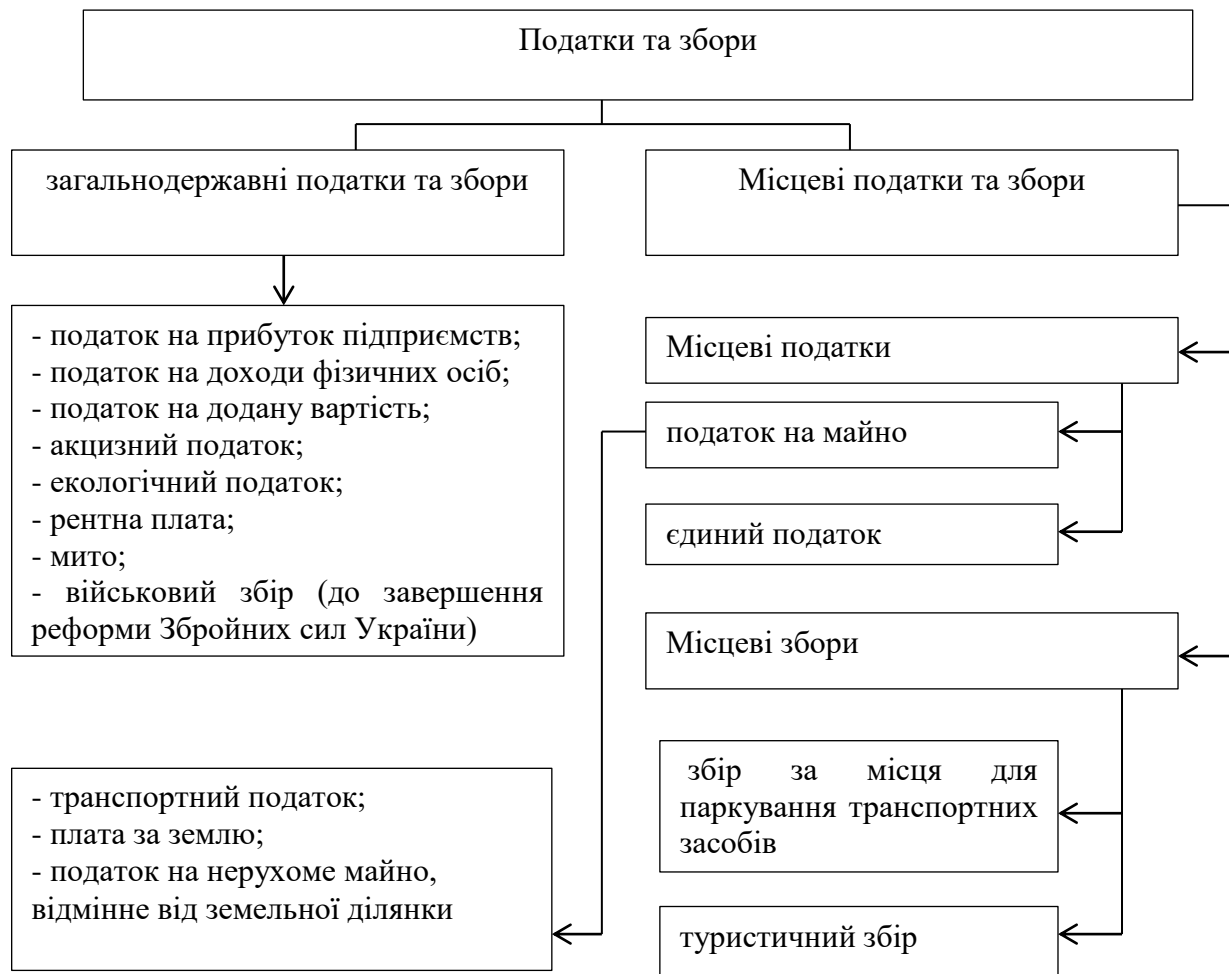


Рис. 1.7. Класифікація та склад податків та зборів

Джерело: [54]

Узагальнюючи погляди наведених авторів, можна визначити такі функції податків (табл. 1.7): фіскальну, регулюючу, соціальну, розподільчу (перерозподільну), контрольну [67, с 100].

Таблиця 1.7

Функції податків та їх характеристика

| Функції податків | Характеристика |
|------------------|--|
| 1 | 2 |
| Фіскальна | Забезпечує отримання та акумулювання податкових платежів та тим самим формування основної дохідної частини бюджету з метою забезпечення виконання державою соціально-економічних завдань |
| Регулююча | Виступає стимулюючим чи дестимулюючим фактором у впровадженні різних видів податків, змінюючи базу оподаткування чи податкові ставки, |

| 1 | 2 |
|-------------|---|
| | податкові пільги для певних суб'єктів податкових відносин та певних форм економічної діяльності, регіонів |
| Контрольна | Забезпечує контроль здійснення фінансово-господарської діяльності організацій і громадян за допомогою податків та допомагає оцінити ефективність податкової системи держави |
| Розподільча | Забезпечує розподіл отриманих до бюджету платежів між галузями та регіонами |
| Соціальна | Тісно пов'язана з фіскальною функцією і проявляється в тому, що частина податків, згідно з розробленими та затвердженими програмами соціального розвитку, направляється у вигляді соціальної допомоги в регіони |

Джерело: [44, с. 143]

У числі податкових функцій вчені виокремлюють стимулюючу. Стимулююча функція податкової системи є однією з найважливіших, але це найбільш «важконалагоджувальна» функція. Як і будь-яка інша функція, стимулююча проявляється через специфічні форми й елементи податкового механізму, систему пільг і заохочень, заборонних або обмежувальних ставок та інші інструменти податкового механізму та податкової політики. Стимулююча функція податків у сучасній українській практиці слабо реалізується і неефективно використовується. [28, с. 252].

1.3. Існуючі системи оподаткування в країнах з розвиненою економікою

Реалізація принципів оподаткування в різних країнах здійснюється з урахуванням особливостей розвитку, існуючої соціально-економічної ситуації. Наявність власної, незалежної від інших держав податкової системи є одним з ознак суверенної держави.

Податкова система США

Податкова система США схожа на російську своїм федеративним устроєм. Вона має 3 рівні: федеральний, рівень штатів і муніципальних утворень. З характерних особливостей можна виділити наступні [33, с. 115]:

1. Федеральні податки мають прогресивний характер, тобто зі

збільшенням об'єкта оподаткування зростає і рівень податкової ставки, «штатні» і місцеві податки можуть розраховуватися за регресивною ставкою [33, с. 115].

2. Хоча податкова система США складається з 3 рівнів, законодавство чітко не ділить діючі податки на федеральні, податки штатів і місцеві. Кожен штат має право затверджувати власні податки, досить лише дотримуватися законодавчі вимоги.

3. Одночасне оподаткування одними і тими ж податками федеральним урядом, владою штатів і місцевими органами управління. Наприклад, населення штату може сплачувати по 2 виду прибуткового і майнового податку, 3 види акцизу в різні рівні бюджету. Компанії сплачують корпоративний податок на федеральному рівні. У більшості штатів їм ще доведеться платити цей же податок, але вже в бюджет штату.

4. Податкова система США в основному орієнтована на прямі податки. Наприклад, такого податку, як ПДВ, в Сполучених Штатах немає, але практично в кожному штаті обов'язковий до сплати податок з продажів.

5. На відміну від російської системи платежі на соціальне забезпечення працівників можуть здійснювати не тільки компанії, але й самі працівники.

6. Велика частина податків (близько 70%) надходить у федеральний бюджет [33, с. 116].

Отже, в якості основних податків, прийнятих в США, можна назвати [33, с. 116]:

1. Особистий прибутковий податок, який служить головним податковим доходом федерального бюджету. Його також сплачують фізичних особи, які ведуть індивідуальний бізнес.

2. Майнові податки для фізичних осіб і компаній.

3. Корпоративний податок для компаній.

4. Акцизи (непрямий податок).

5. Податок з продажів (непрямий податок).

6. Податки, що нараховуються на оплату праці (внески на соціальне

забезпечення).

7. Податок на ліквідацію безробіття [33, с. 116].

Податкова система Германії

Головний закон Німеччини, який регулює оподаткування в країні, називається «Порядок справляння податків». Німці ще люблять називати його податкової «конституції» [33, с. 116].

Німецькі податки можна об'єднати в 3 групи:

- податки на доходи: прибутковий податок для фізичних осіб, корпоративний податок і промисловий податок для юридичних осіб;
- майнові податки: податок на землю, дарування і спадщину;
- податки на операції і споживання: податок з придбання нерухомого майна, ПДВ [33, с. 116].

Як і в багатьох інших державах, прибутковий податок є основним джерелом податкових надходжень до бюджету Німеччини (близько 40%) і розраховується за прогресивними ставками. Мінімальна ставка цього податку становить 19%, максимальна в 53%. За такими же високими ставками обкладаються і доходи юридичних осіб - до 45% з прибутку. Тому податки Німеччини в стані стабільно забезпечити більшу частину доходів бюджету в близько 80% [33, с. 116].

Бюджет Німеччини є зведеним і розділяється на 3 ступені:

1. Державний (центральный) бюджет в до 50% всіх податкових надходжень зараховується саме в нього.
2. Бюджети федеральних територій (областей) в в них зараховується близько третини всіх податкових платежів.
3. І, нарешті, міські та сільські бюджети в вони отримують близько 10% від податків, що сплачуються [33, с. 117].

Податкова система Франції

Податкова система Франції відома тим, що саме в цій країні вперше був введений ПДВ в 1954 році. В даний час французьке оподаткування є зразком стабільності щодо встановлених податків і правил їх застосування. Щорічно

у Франції переглядаються ставки по податках через нестабільну ситуацію в економіці [33, с. 117].

Як і податки інших країн, французькі можна поділити на 2 види: прямі і непрямі податки [33, с. 117].

Прямі податки федерального значення включають в себе наступний перелік [33, с. 117]:

1. Податок на нерухоме майно. Додатково у Франції діє податок на нову нерухомість. Наприклад, купуючи квадратні метри в новобудові, рядовий француз може заплатити 19,6% від їх вартості в якості податку. Ця сума може бути повернена власникові нерухомості після закінчення 20 років за однієї умови В в разі її продажу власником. Відшкодовується податок в пропорційному розмірі.

2. Прибутковий податок для фізосіб. На відміну від інших країн у Франції цей податок забезпечує лише п'яту частину (20%) всіх податкових надходжень. Ставка податку має прогресивний характер і може доходити до 52%. Податок діє з 1914 року.

3. Податок на прибуток юридичних осіб. Він був прийнятий відразу після закінчення Другої світової війни. Ставка складає 33%.

4. Загальний соціальний податок. Однією з особливостей французького оподаткування є висока ставка внесків на соціальне забезпечення. Так держава забезпечує виконання своїх соціальних зобов'язань.

5. Солідарний податок на стан. Він призначений для фінансування державних програм по виплаті малозабезпеченим верствам населення субсидій та інших соціальних допомог [33, с. 117].

Також на федеральному рівні стягуються непрямі податки:

- ПДВ;
- надбавка на бензин (податок забезпечує до 9% податкових надходжень до бюджету країни);
- акцизи на алкоголь, тютюн і сірники;
- збори на реєстрацію послуг, марки, операції на біржі та інші [33,

с. 117].

Французькі органи місцевого управління можуть додатково стягувати прямі (податки на землю, податок на житло, професійний податок на приватну економічну практику) і непрямі податки (автотранспортний податок, збори на електрику, за зміну власника власності). В даний час у Франції розглядаються законопроекти, які дадуть місцевій владі право на підвищення ставок по місцевих податках.

Податкова система Італії

В Італії, як і в Німеччині, прийнята досить розгалужена система оподаткування. Правова база нараховує понад 350 законів федерального характеру. Головні принципи податкової системи визначає Конституція Італії. Ця європейська країна відрізняється високим рівнем податкового навантаження. Головний упор в італійському оподаткуванні робиться на прямі податки, які забезпечують до 40% всіх податкових платежів. Непрямі податки залишаються трохи позаду і забезпечують близько 25% податкових надходжень. В цілому податки і збори гарантують державі більше половини всіх його доходів [33, с. 117].

Податкова система Італії має дворівневу структуру: державний (національний) і місцевий рівень. Оподаткування представлено 40 видами податків і зборів.

Основними податками в Італії виступають прибутковий податок для фізосіб, ПДВ і корпоративний податок для юридичних осіб. Ці податки державного рівня складають майже 80% від податкових надходжень. Також до національного оподаткуванню відносяться:

- акцизи,
- внески на соціальне забезпечення,
- податок на гральний бізнес,
- реєстраційний, іпотечний та кадастровий збір,
- податок на лотерею,
- податок на дарування та спадок [33, с. 117].

У місцеве оподаткування входять наступні платежі:

- податок на виробничу діяльність,
- податок на нерухомість,
- збір за утилізацію відходів,
- збір за страхування відповідальності власників автотранспортних засобів та реєстрацію цих коштів,
- додатковий акцизний збір на електричну енергію,
- додатковий комунальний податок і інші [33, с. 117].

Податкова система Великобританії

Податкова система Великобританії представлена 2 рівнями:

- рівень державного (центрального) уряду;
- рівень місцевих урядів [33, с. 117].

Центральний уряд стягує такі податки: прибутковий, ПДВ, акцизи на тютюн, алкоголь і бензин, корпоративний податок, гербовий збір, внески на соціальне страхування, в тому числі обов'язкове медичне страхування (ОМС). Місцеве оподаткування має на увазі податок на нерухомість комерційної сфери, збори за вуличні парковки, державні гранти та інші [33, с. 118].

Як і в багатьох інших європейських державах, основним податком у Великобританії є прибутковий податок. Ставки по ньому прогресивні і залежать від виду доходу (банківський вклад, дивіденди, оплата праці та інші доходи). В цілому вони можуть доходити до рівня в 40%. І тут у англійців є одна невелика особливість. Все населення країни ділиться на резидентів і нерезидентів. Резиденти сплачують податок з усіх своїх доходів, отриманих на території Великобританії і за її межами. Нерезиденти зобов'язані сплачувати прибутковий податок з доходів, отриманих ними в межах країни [33, с. 118].

Англійська система оподаткування має одну дуже цікаву особливість, яка нам, може здатися дещо дивною. Податковий рік в Великобританії починається ні 1 січня, а 6 квітня і закінчується 5 квітня наступного року. Це

пов'язано з переходом Великобританії з Юліанського календаря на Григоріанський, через якого вийшла різниця в 11 днів. Тому англійські влади, вирішивши, що не хочуть втрачати частину податків, перенесли початок податкового періоду на 5 квітня. З 1800 року відразу днем податкового періоду затверджено 6 квітня. Це дата і діє до сих пір [33, с. 118].

Корпоративний податок передбачає оподаткування прибутку підприємств. У країні прийнята система оподаткування податком по 2 рівням. Вона діє з 2006 року. Якщо компанія отримала прибуток у розмірі 1,5 млн фунтів і більше, то в цьому випадку застосовується податкова ставка 30%. Якщо дохід склав менше 1,5 млн фунтів, то він обкладається за ставкою 19% [33, с. 118].

Податкова система Канади

Податкова система Канади, як і система США, має трирівневу структуру: федеральний, провінційний (територіальні утворення) і рівень муніципалітетів. Як і в США, більша частина податкових надходжень зараховується до федерального бюджету країни В близько 60В65%. Більшою мірою переважають прямі податки. А ось з непрямими податками в Канаді склалася вельми цікава ситуація. Крім встановленого на федеральному рівні ПДВ, багато провінції додатково стягують податок з продажів. Крім того, серед розвинених держав Канада займає лідируючі позиції за високими ставками акцизів. Така ситуація з підакцизними товарами не випадкова. Територія Канади в буквальному сенсі «наповнена» тютюновою продукцією, яка є контрабандою [33, с. 116].

Перерахуємо кілька основних податків, прийнятих на території Канади:

- податок на особистий дохід;
- акцизи;
- ПДВ;
- податок на продаж;
- податок на нерухому власність юридичних і фізичних осіб [33, с. 116].

Податок на доходи населення має прогресивну ставку оподаткування і сплачується один раз за весь календарний рік. Він стягується двічі В на федеральному і провінційному рівні. Така сама ситуація і з податком на доходи комерційних структур [33, с. 116].

Здача податкової декларації В це завжди ціла історія для фізичної особи. У ній беруть участь всі організації та установи, які мають хоч якесь відношення до доходів платника податку. Компанії щорічно готують для своїх працівників документи про їх доходи за встановленою формою. Банківські та інші фінансові установи висилають клієнтам відомості про зароблені ними відсотки. Найскладніше для платника податків В зібрати безліч цих довідок воедино. У Канаді працює велика кількість податкових консультантів, які в основному мають економічну освіту. За певну плату вони допоможуть клієнту легально оптимізувати (тобто знизити) податкове навантаження [33, с. 116].

Торгівельна система Канади володіє однією особливістю, яка зазвичай стає не дуже приємним сюрпризом для туристів і гостей країни. Вся справа в тому, що ціни на товари в магазинах, страви в меню ресторанів і кафе завжди включають податки з продажів. Тому туристи неприємно дивуються, побачивши в рахунку заклади громадського харчування суму на 11-13% більше, ніж вони розраховували. Місцеві жителі сприймають це абсолютно спокійно і можуть розрахувати остаточну суму до оплати самостійно [33, с. 116].

Податкова система України

Податкове законодавство України саме по собі повинно складатися з Конституції України, Податкового кодексу, Митного кодексу, інших законів з питань митної справи, міжнародних договорів у сфері оподаткування, обов'язкових для України, інших нормативних актів. Основний податковий закон - Податковий кодекс України – регулює як загальні питання оподаткування, так і детально прописує види податків і зборів, їх розміри, терміни і порядок сплати. Митне законодавство встановлює розмір, терміни,

порядок сплати різних видів митних зборів [33, с. 118].

Податкова система України являє собою сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, які стягуються в порядку, встановленому законом. Звід законів і підзаконних актів, які регулюють оподаткування України називається Податковим кодексом. Говорячи про податкову систему України не можна не відзначити те що вона далека від досконалості. Багато аспектів щодо сплати податків в Україні, а також оптимізації оподаткування настільки суперечливі, що навіть практики з багаторічним досвідом роботи та консультанти, часто виявляються в глухому куті, без численних звернень до офіційних органів і детального студіювання законодавчої бази. Крім того, фахівці сходяться на думці, що нещодавнє прийняття Податкового кодексу тільки погіршило ситуацію. Платник податків несе відповідальність за сплату податків у термін і в повному обсязі, в разі приховування частини податку з платника стягується ця сума плюс штраф у 2 рази її перевищує, а якщо ситуація повториться протягом року то штраф стягується в п'ятикратній сумі. Податок – це платіж до бюджету, який стягується з платників податків відповідно до податкового кодексу. При цьому можуть бути застосовані податкові пільги [33, с. 118].

Всі податки в Україні діляться на:

- Загальнодержавні;
- Місцеві.

Загальнодержавні податки – податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок, рентна плата.

До місцевих податків можна віднести податок на майно, туристичний збір, збір за місця паркування транспортних засобів [33, с. 118].

В результаті дослідження можливо зробити SWOT В аналіз оподаткування в країнах з розвиненою економікою (табл. 1.8).

Незважаючи на певні плюси і мінуси, можна будь в яку з податкових систем назвати доброю чи поганою. Кожна з них по своєму гарна для своєї держави.

Таблиця 1.8

SWOT – аналіз оподаткування в країнах з розвинутою економікою

| Країни | Сильні сторони | Слабкі сторони | Можливості | Загрози |
|-----------|--|--|--------------------------------|-----------------------------|
| США | Федеральні податки мають прогресивний характер | Законодавство чітко не поділяє діючі податки на федеральні, податки штатів і місцеві | Підвищення доходів | Загроз немає |
| Канада | Канада займає лідируючі позиції за високими ставками акцизів | Провінції додатково стягують податок з продажів | Підвищення доходів через тютюн | Високі податки для туристів |
| Німеччина | Стабільність | Немає | Підвищення доходів | Загроз немає |
| Франція | Дохід | Нестабільна ситуація в економіці | Підвищення ставок | Криза |
| Італія | Досить розгалужена система оподаткування | Немає | Збільшення доходу | Загроз немає |
| Україна | Достатній дохід | У разі приховування частини податку з платника стягується ця сума плюс штраф у 2 рази її перевищує | Поліпшення податкової системи | Криза |

Джерело: [33, с. 119]

Податкові системи багатьох держав склалися не одне століття. Вони вже «підлаштовані» під територіальні особливості країн, їх внутрішню політику і менталітет населення. Неможливо одну податкову систему замінити іншою. Це реально лише за умови коригування принципів оподаткування під економічні умови певної держави.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Суть та загальна методика обліку розрахунків з бюджетом

Головними проблемами на підприємствах є численні податки, високі ставки, податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення однієї й тієї ж операції в бухгалтерському та податковому обліках, непорівняність правил оподаткування з методикою бухгалтерського обліку та постійні зміни у законодавстві збільшують ризик та затрати підприємств. Тому дослідження проблем облікового забезпечення податкових розрахунків та формування звітності є актуальним питанням [30, с. 991].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. В сучасних умовах інформаційного суспільства податковий облік слід розглядати як частину глобального інформаційно-облікового масиву підприємства. Проте на законодавчому рівні не визначено поняття податкового обліку.

Немає єдності думок і серед вітчизняних економістів щодо статусу податкового обліку. Одні фахівці визнають його як підсистему бухгалтерського обліку, інші, до них відносяться працівники контролюючих органів, автори статей у періодичних бухгалтерських виданнях, - як самостійну інформаційну систему зі своєю метою і функціями. Тобто сучасна практика передбачає виділення податкового обліку як окремого виду обліку на підприємствах України. Це характерно насамперед для податку на прибуток та податку на додану вартість. Певною мірою це можна віднести і до спеціальних режимів оподаткування – єдиного податку [27, с. 7].

Відповідно до Податкового кодексу, для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових

зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [54].

Необхідність ведення обліку, пов'язаного з оподаткуванням, обумовлена необхідністю визначення правильного об'єкта та бази оподаткування при проведенні державного контролю за дотриманням податкового законодавства суб'єктами господарювання. Організація обліку для цілей оподаткування має здійснюватись таким чином, щоб забезпечити систему збору, накопичення, обробки та узагальнення інформації для визначення та сплати податкових платежів суб'єктами господарювання відповідно до вимог податкового законодавства.

Змістом податкового обліку є фінансові відносини, що виникають при нарахуванні та сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), тобто відносини між державними контролюючими органами і юридичними та фізичними особами щодо податків і обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів [27, с. 8].

Платник податку зобов'язаний вести облік показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством та з урахуванням положень Податкового кодексу, окремі статті, пункти якого вимагають застосовувати особливі правила та норми, які пов'язані з необхідністю ведення на підприємствах податкового обліку [27, с. 9].

Процес справляння (стягування) податків слід розділити на дві частини: процес власне оподаткування і процес податкового обліку та звітності (табл. 2.1) [27, с. 9].

Процес «оподаткування» на рівні підприємства-платника податку можна визначити як певні дії та фінансово-аналітичні розрахунки персоналу підприємства-платника податку з метою прийняття управлінських рішень

щодо обчислення та сплати податку (збору) до бюджету. Поняття «податковий облік» характеризує процес фіксації (відображення) нарахованих (розрахованих) складових податкової бази, сум самого податку (податкового зобов'язання) та сплачених його сум [27, с. 9].

Таблиця 2.1

Складові процесу справляння податків

| Процес оподаткування | Процес податкового обліку та звітності |
|---|---|
| 1. Ідентифікація підприємства як платника податку (збору) | 1. Складання первинних і зведених документів |
| 2. Оцінка альтернативних варіантів або оптимізація оподаткування | 2. Запис операцій в реєстри податкового та фінансового обліку (узагальнення) |
| 3. Визначення об'єкта оподаткування | 3. Складання декларацій (податкових розрахунків) |
| 4. Визначення, оцінка, розрахунок бази оподаткування | 4. Подання декларацій (податкових розрахунків) до контролюючого органу |
| 5. Застосування ставки податку | 5. Сплата податку (виконання сплати, контроль дат і сум основних платежів, авансів або переоплат) |
| 6. Уточнення порядку та терміну сплати податку | 6. Контроль дат і сум відшкодувань податку з бюджету (для ПДВ) |
| 7. Встановлення порядку обчислення податку (збору) та аналіз його результатів | |

Джерело: [27, с. 9]

Поняття «оподаткування» і «податковий облік» слід розглядати в комплексі процесу справляння певного податку.

Податковий облік – система підготовки та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунку податків і зборів, встановлених податковим законодавством з метою складання податкової звітності.

Метою податкового обліку є визначення сум податкових зобов'язань з податків і зборів для відображення в податковій звітності та контроль за їх сплатою [27, с. 10].

До організації обліку розрахунків за податками відносять:

1) організацію обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським законодавством;

2) визначення об'єктів обліку розрахунків за податками та оцінки стану бухгалтерського обліку цих об'єктів та вибір елементів облікової політики

(принципи, методичні прийоми і процедури);

3) організацію обліку розрахунків за податками згідно з Податковим кодексом України;

4) визначення методики розрахунку податків, запровадження податкових розрахункових таблиць, первинних документів, які забезпечать достовірність та правильність оформлення та законність;

5) внесення змін за умови зміни податкового законодавства [29, с. 234].

Виконання поставленої мети ведення податкового обліку досягається за допомогою виконання комплексу завдань, що реалізують:

- контроль за законністю і правомірністю відображення господарських операцій відповідно до норм податкового законодавства, порядку ведення податкового обліку та складання податкової звітності;

- достовірне відображення господарських фактів та процесів з метою визначення зобов'язання платника податку або суми податку, що підлягає відшкодуванню з бюджету;

- контроль за правильністю та своєчасністю складання первинних документів, податкових реєстрів та податкової звітності, дотримання строків їх зберігання та інші;

- ведення обліку структурних елементів об'єкта оподаткування на основі максимального використання спільної інформаційної бази бухгалтерського й податкового обліку, яка б забезпечувала отримання даних для складання фінансової звітності при мінімальних витратах на їх обробку, при дотриманні принципів і правил ведення обох видів обліку [27, с. 10].

Податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку чи збору.

Інформаційною базою податкового обліку є (рис. 2.1):

- первинні облікові документи (документи, що містять відомості про господарську операцію та підтверджують її здійснення);

- реєстри податкового обліку (форми систематизації даних податкового

обліку за звітний (податковий) період), які згруповані відповідно до вимог податкового законодавства для відображення в податкових деклараціях);

- податкова звітність.

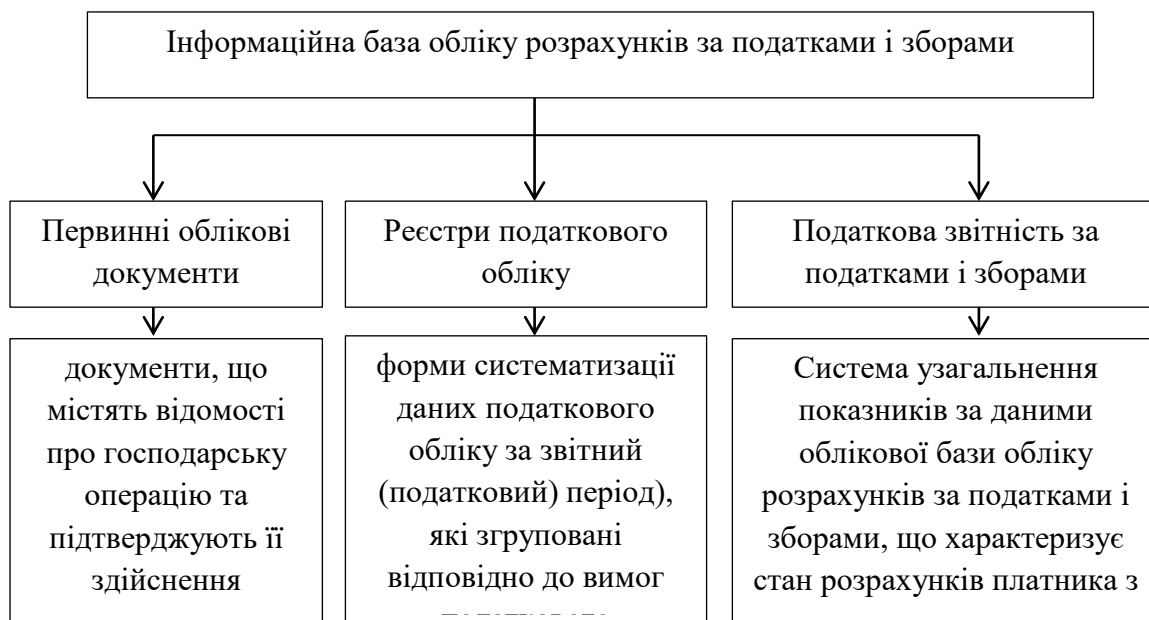


Рис. 2.1 Складові інформаційної бази оподаткування суб'єктів господарювання

Джерело: [27, с. 13]

Форми первинних документів податкового обліку можуть бути встановлені діючим податковим законодавством (наприклад, податкові накладні). Якщо форми первинних документів податкового обліку не встановлені, то замість них використовуються первинні облікові документи бухгалтерського обліку. Платник податку може розробити первинні документи податкового обліку самостійно (довідки бухгалтера, податкові розрахунки, пояснювальні записки) [27, с. 13].

Податкові реєстри – це форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, які згруповані відповідно до вимог податкового законодавства. Податкові реєстри призначені для систематизації та накопичення інформації, яка міститься в первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для відображення в

податковій звітності. Регістри податкового обліку ведуться на паперових чи машинних носіях. Податкові реєстри регламентовані законодавчо тільки за єдиним податком (книга обліку доходів), податком на додану вартість (реєстр отриманих та виданих податкових накладних) та податком на доходи фізичних осіб (книга обліку доходів та витрат) [27, с. 13].

Податкова звітність (декларація, розрахунок, звіт) складається платником податків виходячи з даних податкового обліку окремо для кожного сплачуваного податку або збору [27, с. 13].

Питання організації податкового обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів (рис. 2.2).

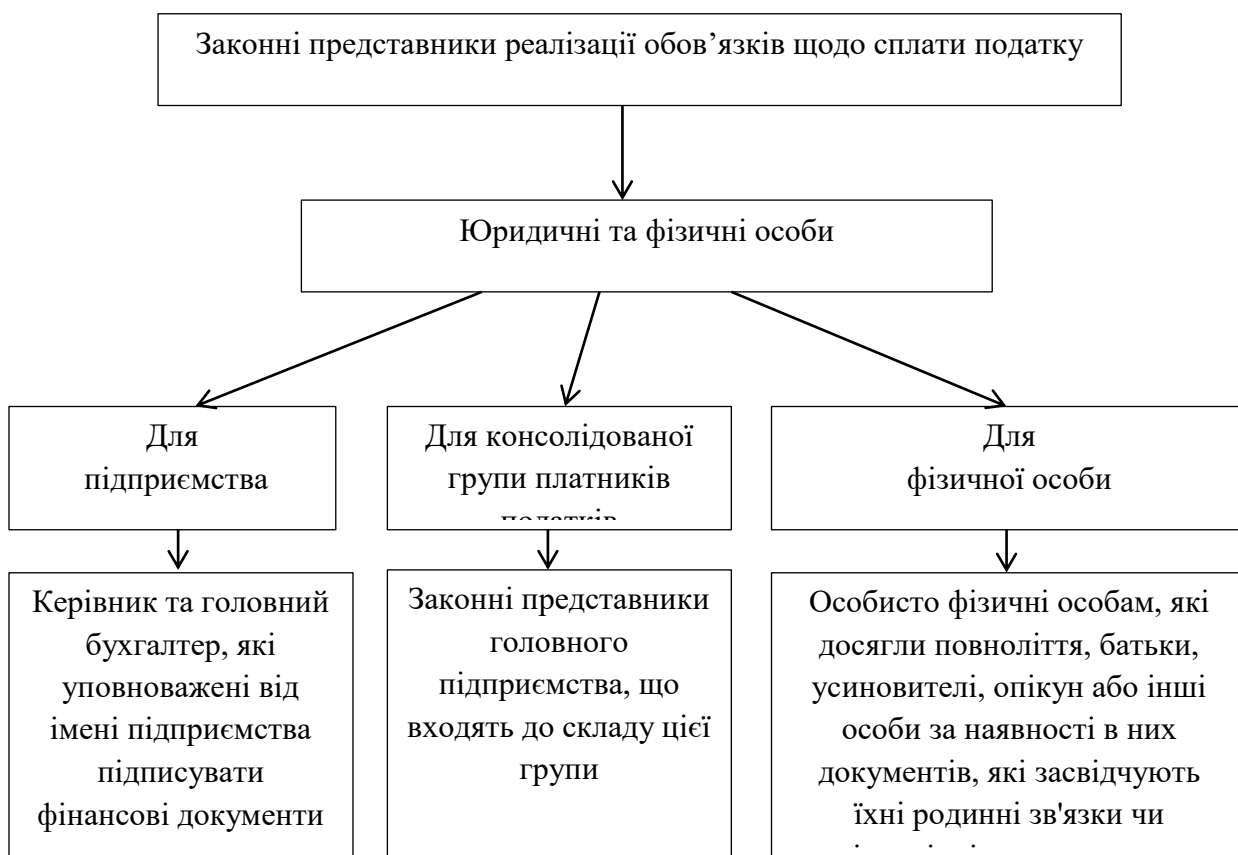


Рис. 2.2. Законні представники реалізації обов'язків щодо сплати податку

Джерело: [51, с. 79]

Існуючий підхід щодо методики бухгалтерського обліку розрахунків з

бюджетом передбачає розгалужену систему облікового відображення операцій, залежно від податку чи збору, який розглядається; причини виникнення відносин між підприємством та державою, різновиду обліку. Керуючись нормативною базою, підприємство зможе правильно і вірно розраховувати обсяг розрахунків з бюджетом та відображати його у своєму бухгалтерському обліку без помилок і порушень.

Методика обчислення зобов'язань перед бюджетом – це алгоритм обчислення конкретного податку чи збору, поданий у словесній формі або за допомогою формул. Він має взаємопов'язану послідовність (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Етапи обчислення сум податку

Джерело: обґрунтовано автором

Податковий облік базується на даних бухгалтерського обліку та правилах податкового законодавства, забезпечує інформаційні потреби користувачів про нарахування та сплату податків і зборів. На основі даних

обліку, який побудований на суцільному і безперервному фіксуванні господарських процесів платника податків, складається податкова звітність. Порушення у веденні обліку в системі оподаткування тягнуть за собою неправильне визначення розмірів нарахованих податкових платежів, їх неповну або несвоєчасну сплату до бюджету, фінансові санкції. Від створення ефективної системи обліку з метою оподаткування на рівні підприємства залежить як якість облікової інформації, що надходить до фіскальних органів, так і поліпшення фінансового стану самого підприємства, оскільки правильна організація обліку дасть змогу уникнути фінансових санкцій з боку державних фіскальних органів та оптимізувати податкові платежі [7].

Ми вважаємо, що бухгалтерський і податковий облік не можуть замінити або підмінити один одного і повинні існувати в рамках єдиної облікової системи, а не один замість іншого. Як у фінансовому, так і в податковому обліку застосовуються найголовніші елементи бухгалтерського обліку – документація, подвійний запис. Сальдо за рахунками податкового обліку є складовою частиною валюти балансу, який, хоч і відображає за більшістю статей залишки за синтетичними рахунками фінансового обліку, однак включає також статті, сформовані у системі записів податкового обліку.

З метою підвищення ефективності організації обліку для цілей оподаткування на підприємствах в умовах податкового реформування, доцільно здійснювати такі заходи [7]:

- проводити щомісячний аналіз змін в оподаткуванні, оперативне використання якого в обліку сприятиме запобіганню податкових помилок і відповідних штрафних санкцій;
- делегувати повноваження щодо оформлення податкових розрахунків та звітності чітко визначеним особам;
- в наказі про облікову політику передбачити засади ведення обліку для цілей оподаткування;

- запровадити систему внутрішнього контролю за своєчасністю та достовірністю проведення податкових розрахунків, складання та подання податкової звітності;
- впровадити систему податкового планування та аналізу оптимізації податкових платежів);
- передбачити систему стажування та навчання бухгалтерів за програмами змін податкового законодавства (відвідувати семінари, круглі столи, тренінги, тощо);
- автоматизувати процеси податкового обліку на підприємстві, що сприятиме скороченню витрат часу на підготовку необхідної документації та дозволить уникнути низки технічних помилок;
- повністю переходити на подання електронної звітності до фіскальних органів.

Запровадження таких заходів на підприємствах – платниках податків, сприятиме підвищенню рівня ефективності організації обліку для цілей оподаткування, запобіганню податкових помилок і притягнення до відповідальності платників податків, скоротить час та витрати на проведення облікових робіт в сфері податкових розрахунків [7].

Під час написання магістерської роботи використовувалися практичні матеріали селянського (фермерського) господарства «Лан» (СФГ «Лан») смт Кирнасівка Тульчинського району Вінницької області.

Господарство здійснює свою діяльність відповідно до статуту [74].

Для досягнення статутної мети СФГ здійснює такі види діяльності:

- виробництво та реалізація сільськогосподарської продукції тваринного та рослинного походження;
- переробка сільськогосподарської продукції (власної, придбаної. давальницької);
- реалізація продуктів, одержаних в результаті переробки сільськогосподарської продукції;
- надання громадянам та організаціям всіх видів послуг, пов'язаних з

виробництвом, переробкою та реалізацією сільськогосподарської продукції;

- виконання будівельних та ремонтно-будівельних робіт для власних потреб та на замовлення громадян і організацій;

- виробництво і реалізація будівельних і оздоблювальних матеріалів;

- створення у своєму складі автотранспортних підрозділів, надання транспортних послуг організаціям і населенню;

- створення підсобних промислів;

- надання послуг і консультацій фізичним та юридичним особам в обробітку землі, вирощуванні сільськогосподарських культур;

- надання комунально-побутових послуг населенню, перевезення вантажів, пасажирів в Україні та за її межами;

- вирощування, переробка та реалізація лікарських рослин, виготовлення та реалізація лікарських препаратів;

- надання ветеринарних послуг.

- реклама, видавницька діяльність.

- операції з нерухомістю, розташованою в сільській місцевості.

- виготовлення та реалізація пива, вина та інших алкогольних напоїв.

- здійснення експортно-імпортних операцій та інших видів зовнішньоекономічної діяльності.

- відкриття фірмових торгівельних точок, здійснення гуртової та роздрібно торгівлі, закупівельної діяльності.

- інші види господарської (підприємницької) діяльності, не заборонені чинним законодавством України.

- для здійснення окремих видів діяльності СФГ отримує, у встановленому чинним законодавством порядку, спеціальні дозволи (ліцензії, сертифікати) [74].

Протягом досліджуваного періоду (табл. 2.2) господарство мало як прибутки так і збитки: у 2017 році прибуток – 87,4 тис. грн., у 2018 році – 190,6 тис. грн., у 2019р. збиток – 544,2 тис. грн.

Також варто зазначити, що у 2018 році господарство має витрати з

податку на прибуток. Це свідчить про перехід СФГ «Лан» зі спрощеної системи оподаткування – платника єдиного податку 4 групи, на загальну систему оподаткування – зі сплатою податку на прибуток у розмірі 18% від суми чистого доходу. Однак, у 2019 році господарство знову обрало спрощену систему оподаткування сільгосптоваровиробників.

Таблиця 2.2

Динаміка фінансових результатів діяльності СФГ «Лан», тис. грн.

| Показники | Звітний період (рік) | | | Відхилення |
|--|----------------------|---------|---------|--------------------------|
| | 2017 р. | 2018 р. | 2019 р. | 2019 р. до 2017 р. (+,-) |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 3035,1 | 3991,6 | 3010,3 | -24,8 |
| Інші доходи | | | 24,0 | +24,0 |
| Разом доходи | 3035,1 | 3991,6 | 3034,3 | +8,2 |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | 2477,2 | 3206,6 | 2845,0 | +367,8 |
| Інші операційні витрати | 415,3 | 404,7 | 474,0 | +58,7 |
| Інші витрати | 55,2 | 148,3 | 258,5 | +203,3 |
| Разом витрати | 2947,7 | 3759,2 | 3578,5 | +630,8 |
| Фінансовий результат до оподаткування | 87,4 | 232,4 | 544,2 | +456,8 |
| Податок на прибуток | | 41,8 | | - |
| Чистий прибуток | 87,4 | 190,6 | | |
| Чистий збиток | | | (544,2) | (353,6) |

Джерело: за даними фінансової звітності підприємства

Згідно чинного законодавства українські сільськогосподарські підприємства мають право обрати одну з двох можливих систем оподаткування своєї діяльності:

- загальна система оподаткування (сплата податку на прибуток);
- спрощена система оподаткування (сплата єдиного податку четвертої групи).

Загальна система оподаткування передбачає сплату всіх передбачених законодавством зборів і платежів, платниками яких зобов'язано бути сільськогосподарське підприємство.

«Результуючим» податком виступає податок на прибуток, який сплачується за ставкою 18%. Об'єктом оподаткування відповідно до

Податкового кодексу України виступає «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, які виникають на різниці» [70, с. 173].

Оподаткування податком на прибуток діяльності сільськогосподарських підприємств має певну особливість. Так підприємства, дохід яких за попередній звітний рік від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва становить понад 50% загального доходу підприємства можуть обрати річний звітний період, який починається 1 липня поточного звітного року, а закінчується 30 червня наступного звітного року [70, с. 173].

Одним із основних податків у загальній системі оподаткування для сільськогосподарського підприємства також виступає податок на додану вартість (ПДВ) [70, с. 174].

Спрощена система оподаткування для сільськогосподарських підприємств передбачає сплату єдиного податку за системою передбаченою для 4-ї групи платників цього податку.

Платники єдиного податку цієї групи звільняються від сплати наступних податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;
- рентної плати за спеціальне використання води [70, с. 174].

Податок на додану вартість (ПДВ), податок з доходів фізичних осіб (ПДФО), єдиний внесок (ЄСВ) і військовий збір спрощенці цієї групи сплачують на загальних основах.

Враховуючи діюче законодавство сільськогосподарські

товаровиробники можуть обирати систему оподаткування, яка представлена трьома варіантами. Вибір стоїть лише перед тими платниками, які за результатами діяльності мають частку сільськогосподарського товаровиробництва на рівні 75% і більше. Саме такі платники на власний розсуд можуть обирати один із трьох варіантів, які представлені діючим законодавством (рис. 2.4).

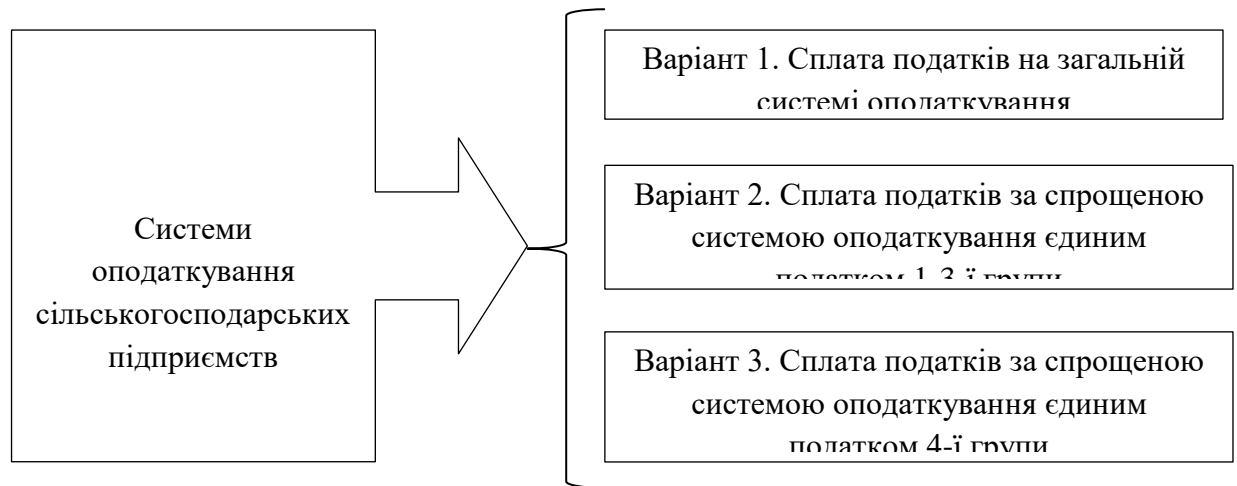


Рис. 2.4. Системи оподаткування сільськогосподарських підприємств
Джерело: сформовано за [54]

За звітний 2019 рік, а також у 2020 році, СФГ «Лан» є суб'єктом спрощеної системи оподаткування) (рис. 2.5).

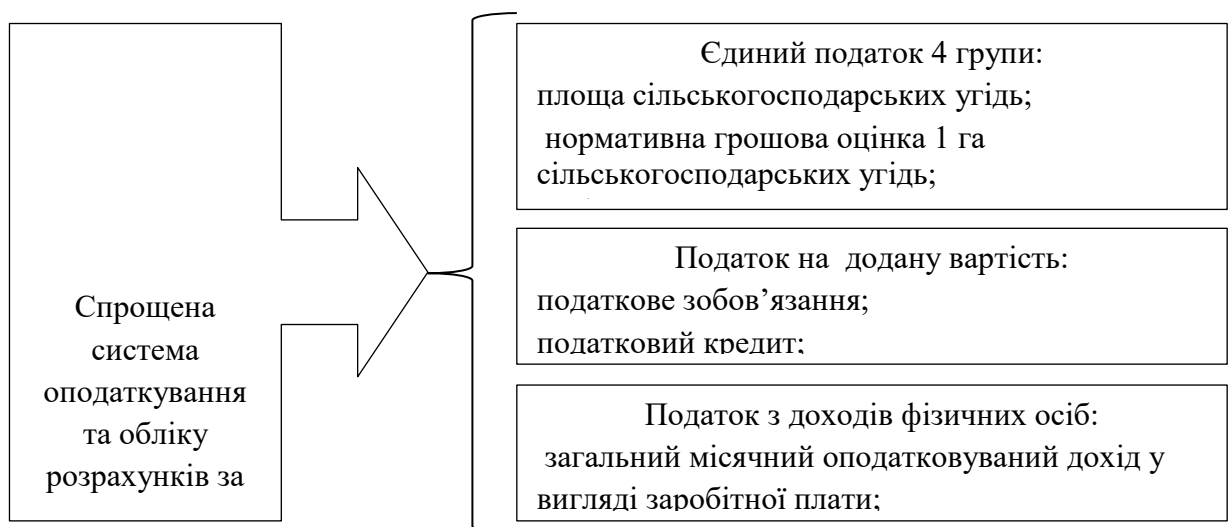


Рис. 2.5. Об'єкти обліку розрахунків за податками СФГ «Лан»
Джерело: сформовано за даними [господарства]

Господарство є платником податку на додану вартість. СФГ «Лан» виступає податковим агентом по сплаті податку з доходів фізичних осіб (ПДФО), і відповідно є платником єдиного внеску (ЄСВ).

Разом з тим відзначимо, що СФГ «Лан» для обліку розрахунків за податками використовує План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, тобто – загальний план рахунків.

2.2. Облік розрахунків за єдиним податком 4 групи

Сучасній практиці оподаткування сільськогосподарських товаровиробників притаманне функціонування особливих податкових інструментів та наявність спеціальних режимів оподаткування, що дозволяє спростити податкові процедури та стимулювати розвиток сільськогосподарської діяльності. [20, с. 111].

Пільговий режим оподаткування сільськогосподарських підприємств в нашій державі представлений єдиним податком, який не лише виконує завдання стимулювання розвитку сільського господарства, але й забезпечує формування частини доходів загального фонду місцевих бюджетів [20, с. 112].

Єдиний податок – це місцевий податок, який сплачується фізичними особами – підприємцями та юридичними особами, які перебувають на спрощеній системі оподаткування [82, с. 876].

СФГ «Лан» є сільськогосподарським товаровиробником, який як юридична особа займається виробництвом сільськогосподарської продукції на землях які орендує. У 2019 та 2020 роках площа сільськогосподарських угідь складала 289 га, які є орендованими. При цьому частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищувала 75%.

Єдиний податок є важливою і необхідною ланкою податкових відносин, які виникають у суспільстві між державою, органами місцевого

самоврядування та його платниками. Окрім того, він виступає головним знаряддям реалізації державної регіональної податкової політики та формується у зв'язку з іншими інструментами державного регулювання економічних процесів, які одночасно є невід'ємними елементами економічної системи держави [71].

Основна перевага єдиного податку – значне зменшення тиску на виробників сільськогосподарської продукції; фіксована величина податку стимулює ефективне і раціональне господарювання, що сприяє нарощуванню обсягів виробництва і зростанню рівня прибутковості їх діяльності; скорочення витрат на ведення бухгалтерського і податкового обліку і складання податкової звітності [71, с. 200].

Відповідно до норм ПКУ, об'єктом оподаткування СФГ «»Лан як платника єдиного податку 4 групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), що надана йому у користування на умовах оренди.

При цьому, базою оподаткування податком виступає нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування).

Розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування) [54]:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських

| | | | | | | | |
|-----------------------------|-----------|-------------------------------|---|---------------------------------|----------------------|---|---------------------------------|
| Річна єдиного податку | сума = | Площа земельної ділянки | х | Нормативна оцінка ділянки | грошова земельної | х | <u>Стака податку</u> 100 |
|-----------------------------|-----------|-------------------------------|---|---------------------------------|----------------------|---|---------------------------------|

Облік розрахунків за єдиним податком в умовах ринкової економіки посідає важливе місце в системі облікової інформації і вимагає ефективної й раціональної організації методики згідно з бухгалтерським та податковим законодавством. Чітка побудова документального відображення та організації аналітичного обліку єдиного податку на підприємствах АПК формує прозору інформацію щодо нарахування та сплати зобов'язань до бюджету [71, с. 202].

Результати досліджень методики обліку розрахунків за єдиним податком свідчать, що на практиці відсутній первинний документ для відображення суми нарахованого єдиного податку. Ця інформація отримується безпосередньо із Податкової декларації по єдиному податку. Відсутній також і первинний документ по розподілу єдиного податку на об'єкти обліку витрат в рослинництві. З цією метою складають бухгалтерську довідку довільної форми [71, с. 202].

Дослідження порядку документування розрахунків за єдиним податком СФГ «Лан» засвідчує наступне: протягом року господарство узагальнює дані про розміри земельних угідь, нормативну грошову оцінку, реєструє і здійснює перереєстрацію договорів оренди, веде облік. Як результат облікової роботи формуються відповідні первинні і зведені документи.

Згідно до чинного законодавства, суми нарахованого єдиного податку 4 групи відносять до складу витрат платника єдиного податку і включають до собівартості витрат виробництва галузі рослинництва.

Відповідно у СФГ «Лан» нарахована сума єдиного податку – один із видів загальновиробничих витрат сільськогосподарського підприємства. Для обліку загальновиробничих витрат передбачено використання рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», за дебетом якого відображається сума визнаних виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, відділеннями, бригадами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування; за кредитом – списання цих витрат за відповідною методикою

розподілу в сільськогосподарських підприємствах в кінці року на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво».

Для відображення суми нарахованого єдиного податку 4 групи до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відкривають окремий субрахунок «Єдиний податок 4 групи». Оскільки при нарахуванні цього податку виникає податкове зобов'язання перед бюджетом, то для його обліку призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок 641 «Розрахунки за податками», до якого відкривають аналітичний рахунок «Єдиний податок 4 групи».

На рис. 2.6 представимо організацію обліку розрахунків за єдиним податком СФГ «Лан».

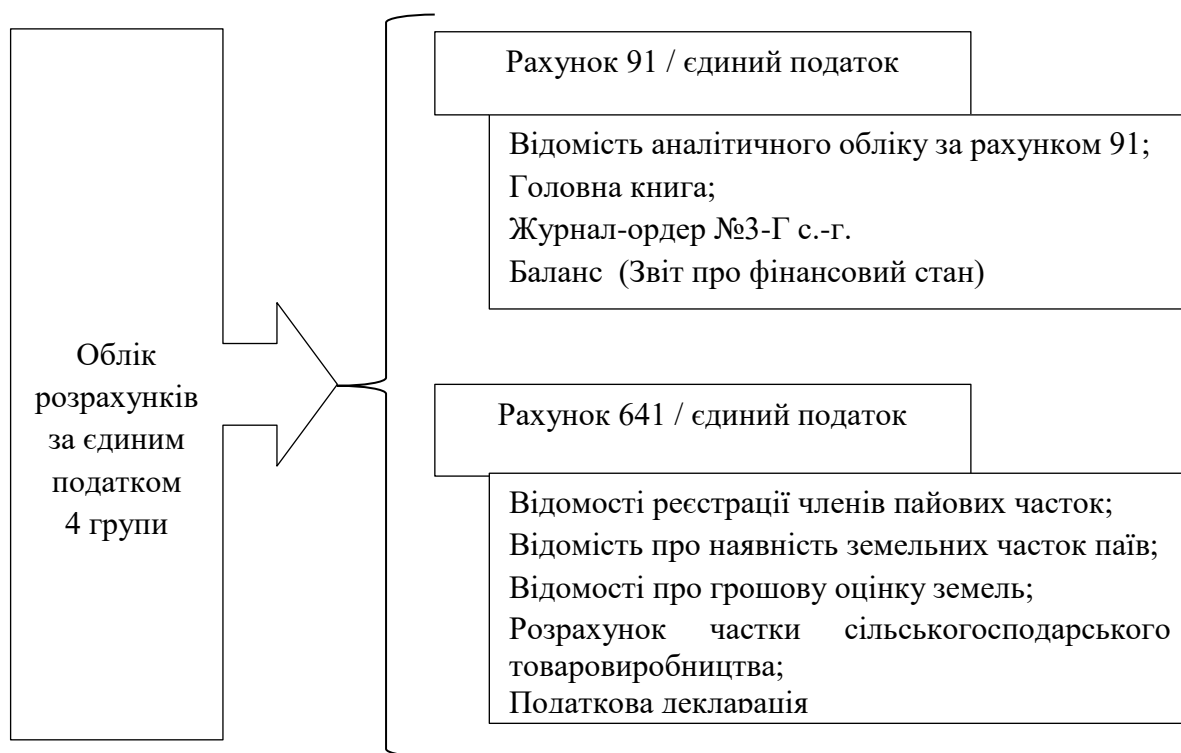


Рис. 2.6. Облік розрахунків за єдиним податком СФГ «Лан»

Джерело: сформовано за даними [господарства]

При відображенні на рахунках бухгалтерського обліку на суму нарахованого єдиного податку дебетується окремий субрахунок рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» і кредитується субрахунок 641 «Розрахунки

за податками» аналітичний рахунок «Єдиний податок 4 групи».

Прядок обліку розрахунків за єдиним податком представлено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Облік єдиного податку 4 групи СФГ «Лан»

| Зміст операцій | Кореспонденція | | Сума, грн. |
|---|----------------|----------|------------|
| | дебет | кредит | |
| Нараховано суму єдиного податку | 91 / ЄП | 641 / ЄП | 380 000 |
| Перераховано у I кварталі суму єдиного податку 4 групи | 641 / ЄП | 311 | |
| Перераховано у I кварталі суму єдиного податку 4 групи | 641 / ЄП | 311 | 38000 |
| Перераховано у I кварталі суму єдиного податку 4 групи | 641 / ЄП | 311 | 38000 |
| Перераховано у I кварталі суму єдиного податку 4 групи | 641 / ЄП | 311 | 190000 |
| Віднесено суму єдиного податку до складу собівартості продукції | 23 | 91 / ЄП | 114000 |

Джерело: сформовано за даними [господарства]

Наприкінці звітного року суму єдиного податку 4 групи розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі угідь, зайнятими відповідними культурами. На суму єдиного податку, розподілену між об'єктами обліку витрат в рослинництві дебетується рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво», аналітичні рахунки за окремими видами сільськогосподарських культур і кредитується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» окремий субрахунок «Єдиний податок 4 групи».

Для узагальнення інформації про суму нарахованого та сплаченого єдиного податку СФГ «Лан» формує Журнал-ордер №3-Г с.-г. Усі відомості із журналу-ордера переносяться до головної книги. За даними обліку обліку і журналу-ордера №3-Г с.-г. формується фінансова, податкова та статистична звітність.

Суб'єкти господарювання з метою підтвердження статусу платника єдиного податку 4 групи відповідно до норм ПКУ формують [54]:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ), - контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку) [54];

- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки - контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки [57];

- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову та митну політику;

- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням або за місцем розташування земельних ділянок. У відомостях (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю). Для отримання інформації щодо земельних ділянок, які перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників або надані ним у користування, у тому числі на умовах оренди, вони мають звернутися до відповідних територіальних органів Держгеокадастру або Міністерства юстиції України за місцем знаходження земельних ділянок [54].

СФГ «Лан» формує податкову декларацію платника єдиного податку 4 групи, яку щороку до 20 лютого поточного року подає до відповідного контролюючого органу.

Декларація містить загальну та розрахункову частини і включає

обов'язків додаток – Відомості про наявність земельних ділянок (Відомості). Разом із Декларацією подається Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва (Розрахунок).

2.3. Облік розрахунків за податком на додану вартість

Як вже було відзначено СФГ «Лан», незважаючи що виступає суб'єктом спрощеної системи оподаткування, є платником податку на додану вартість (ПДВ).

Податковим кодексом України (ПКУ) акцентується увага на тому, що ПДВ непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ. Тобто, цей податок сплачується не виробниками, а кінцевим споживачем продукції (товарів, робіт, послуг) і є свого роду надбавкою до ціни продукції (товарів, робіт, послуг), які споживаються на митній території України, він є частиною новоствореної вартості продукції (товарів, робіт, послуг). Таке лаконічне визначення не розкриває економічну сутність досліджуваного поняття і, тим паче, не визначає зміст ПДВ в цілях бухгалтерського обліку [56].

Підтримуємо позицію науковців про те, що облікова дефініція ПДВ повинна враховувати об'єкт обліку – розрахунки підприємств з ПДВ. Тому пропонується удосконалене трактування змісту досліджуваного поняття, яке було запропоновано нами у попередніх дослідженнях: податок з доданої вартості – це непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів (послуг) та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) і розрахунки з бюджетом з ПДВ. Такий підхід розкриває усі складові ПДВ, які відображаються в системі бухгалтерського обліку і, які впливають на здійснення податкових розрахунків та формування звітності. При постачанні товарів (послуг) між контрагентами виникають господарські взаємовідносини, факт досягнення яких фіксується за допомогою первинних документів (в даному випадку ми оминули договірні взаємовідносини і

укладання договорів купівлі-продажу). Визначається об'єкт і база оподаткування, а також аргументуються пільги і ставка податку. Одночасно, підтвердження розрахунків з ПДВ супроводжується складанням податкової накладної платниками ПДВ. В продавця виникає податкове зобов'язання щодо ПДВ, а в покупця відповідно – податковий кредит. І на завершення кожен платник ПДВ за відповідний звітний період узагальнює у податковій звітності (Декларації) дані із податкових накладних [56].

Основними категоріями, які характеризують податок на додану вартість є база оподаткування, об'єкт оподаткування та діючі ставки податку, завдяки яким можна надати вдалу економічну характеристику податку в цілому.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

- постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу;

- ввезення товарів на митну територію України;

- вивезення товарів за межі митної території України;

- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [56].

База оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками –

суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

Ставки податку встановлюються від бази оподаткування (рис. 2.7).

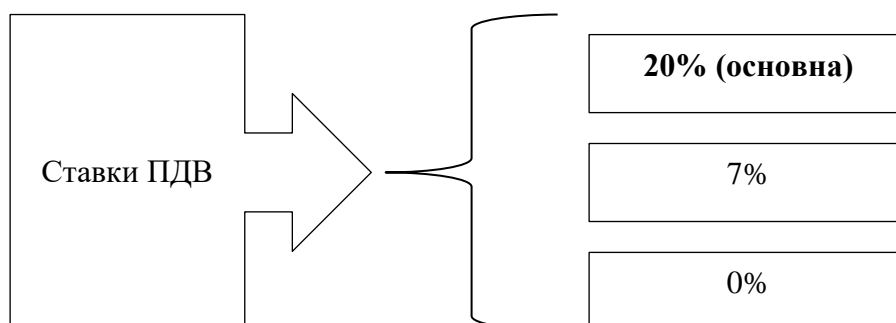


Рис. 2.7. Ставки ПДВ

Джерело: [57]

Первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з постачанням (продажем) товарів (робіт/послуг) у продавця-платника ПДВ й одночасно – документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів у покупця – платника податку є податкова накладна. Для її заповнення на підприємстві мають бути наявні «товарні» або інші документи, що підтверджують факти проведення підприємством господарських операцій із постачання товарів (послуг), зокрема це рахунки й рахунки-фактури, накладні та товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо [84, с. 154].

СФГ «Лан» як платник ПДВ має право на складання податкових накладних. При цьому, податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів (послуг), а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок підприємства як попередня оплата (аванс). Інформація із зареєстрованих податкових накладних у єдиному реєстрі переноситься до Податкової декларації з ПДВ та забезпечує право платнику податку на податковий кредит і відображення податкового зобов'язання.

Податкова накладна у СФГ «Лан» формується в електронній формі і передається через електронну мережу системи MEDOK та «електронне вікно» платника податку для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних до фіскальних органів за місцем знаходження платника з урахуванням граничних термін [54]:

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

Підтвердженням реєстрації податкової накладної в ЄРПН, і навпаки – неприйняття податкових накладних (блокування), є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня платникам податку. Якщо протягом операційного дня продавець товарів (послуг) не отримав квитанцію про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної, така податкова накладна вважається зареєстрованою в ЄРПН. При цьому, відсутність факту реєстрації податкової накладної в ЄРПН не звільняє продавця від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в такій податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період [56].

Податкові накладні, отримані з ЄРПН, для покупця (отримувача) товарів (послуг) є підставою нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту. З метою отримання податкової накладної, яка зареєстрована в ЄРПН, покупець надсилає в електронному вигляді запит до ЄРПН, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної. Такі податкова накладна вважається зареєстрованою в ЄРПН та отриманою покупцем [56].

Водночас існують випадки, у яких платники податку мають право включати суму ПДВ до податкового кредиту без отримання податкової накладної, але за наявності документів, які її замінюють (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Первинні документи, які є підставою для відображення суми
податкового кредиту без податкової накладної**

| Форма документа | Реквізити | Гранична сума постачання | Норма ПКУ |
|---|---|--------------------------------------|----------------------|
| Транспортний квиток | Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця (крім тих, форма яких установлена міжнародними стандартами) | Без обмежен | Пп. «а» п.201.11 ПКУ |
| Готельний рахунок | Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця | Без обмежен | Пп. «а» п.201.11 ПКУ |
| Рахунок, який виставляється платнику ПДВ за послуги зв'язку | Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця | Без обмежен | Пп. «а» п.201.11 ПКУ |
| Рахунок за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку | Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця | Без обмежен | Пп. «а» п.201.11 ПКУ |
| Касовий чек | Загальна сума коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, сума ПДВ, що сплачується в складі загальної суми (із визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника) | 200 грн (без урахування ПДВ) за день | Пп. «б» п.201.11 ПКУ |

Джерело: [57, с. 92]

Дані первинного обліку є основою для відображення на рахунках обліку сум податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Інструкція № 291) для ведення обліку розрахунків з ПДВ передбачено такі субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 643 «Податкові зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит» [52].

До запропонованих субрахунків та аналітичних рахунків у частині обліку розрахунків за «дотаційними операціями» можна відкривати рахунки третього, четвертого чи навіть п'ятого порядку.

Відзначимо, що податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк). Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду. Позитивна різниця між ними підлягає сплаті до бюджету, а від'ємна – є, власне, надміру сплаченим податком, який підлягає відшкодуванню з державного бюджету (у вигляді дотації).

Відповідно до Плану рахунків та облікової політики СФГ «Лан» для обліку розрахунків з ПДВ відкрито наступні аналітичні рахунки [52]:

- субрахунок 6411 «Розрахунки з ПДВ» обліковуються: податкові зобов'язання із ПДВ (Кт 6411); податковий кредит із ПДВ (Дт 6411), підтверджений документами (митною декларацією (МД), податковою накладною (ПН) або одним із документів, перелічених у п. 200.11 ПК) [54]. Сальдо за цим субрахунком показує підсумкові дані з ПДВ для відображення в Декларації, а саме: зобов'язання до сплати (сальдо Кт 6411) або заборгованість бюджету перед платником податків (сальдо Дт 6411) [23];

- 6431 «Податкове зобов'язання із ПДВ» – використовується для обліку за звичними операціями, пов'язаними з передоплатою.

- 6441 «Податковий кредит із ПДВ» – для обліку податкового кредиту в разі перерахування передоплати за товари, роботи, послуги. За кредитом цього субрахунку відображається нарахування податкового кредиту в разі перерахування передоплати, а за дебетом – його списання в разі отримання товарів (робіт, послуг) [23];

- 6442 «Непідтверджений податковий кредит з ПДВ» – для обліку сум

вхідного ПДВ, які не підтверджено податковою накладною, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН), або у випадку, якщо у платника є податкова накладна від контрагента, яка зареєстрована в ЄРПН, але містить помилки. За дебетом цього субрахунку відображається нарахування на дату першої події сум ПДВ, щодо яких право на податковий кредит не підтверджено. За кредитом – списання суми непідтвердженого податкового кредиту або на субрахунок 6415 (у разі отримання правильно заповненої ПН, зареєстрованої в ЄРПН), або на рахунки/субрахунки 10–12, 20, 22, 23, 25, 26, 28, 949 (у разі неотримання ПН протягом 180 днів із моменту виникнення права на податковий кредит) [23].

Зміст господарських операцій по нарахуванню та сплаті ПДВ представлено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Облік розрахунків за ПДВ

| Зміст операцій | Кореспонденція | | Сума, грн. |
|--|----------------|--------|------------|
| | дебет | кредит | |
| Перша подія оплата – розрахунки з постачальниками | | | |
| Перераховано авансовий платіж за продукцію сільськогосподарського виробництва | 371 | 311 | 24000 |
| Відображено право на податковий кредит з ПДВ (до отримання податкової накладної) | 644/1 | 644/2 | 4000 |
| Отримано зареєстровану податкову накладну | 641 | 644/1 | 4000 |
| Отримано продукцію | 27 | 631 | 20000 |
| Відображено суму ПДВ при отриманні продукції | 644/2 | 631 | 4000 |
| Відображено взаємозалік заборгованості | 631 | 371 | 24000 |
| Перша подія отримання – розрахунки з постачальниками | | | |
| Отримано виробничі запаси (добрива) | 208 | 631 | 240000 |
| Відображено право на податковий кредит (до отримання податкової накладної) | 644/1 | 631 | 40000 |
| Отримано зареєстровану податкову накладну | 641 | 644/1 | 40000 |
| Перераховано кошти з розрахункового рахунку постачальнику | 631 | 311 | 240000 |
| Розрахунки з покупцями – перша подія на умовах передоплати | | | |
| Отримано передоплату від покупця | 311 | 681 | 1200 |
| Нараховано податкове зобов’язання по ПДВ | 643 | 641 | 200 |
| Відображено дохід від реалізації | 361 | 701 | 1200 |
| Відображено податкові зобов’язання за ПДВ | 701 | 643 | 200 |
| Розрахунки з покупцями – перша подія відвантаження | | | |
| Відображено дохід від реалізації | 361 | 701 | 1200 |
| Відображено податкові зобов’язання за ПДВ | 701 | 641 | 200 |

Джерело: сформовано за даними [господарства]

Синтетичний облік розрахунків з ПДВ у СФГ «Лан» відображається у журналі-ордері 3 Г с.-г. та податковій декларації з ПДВ.

Податкова декларація СФГ «Лан» подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. До декларації вносяться дані податкового обліку платника окремо за кожний звітний (податковий) період без наростаючого підсумку [54].

До податкової звітності з ПДВ також належать [54]:

- податкова декларація з податку на додану вартість з додатками;
- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок з додатками;
- розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України («розрахунок нерезидента») [54].

Декларація складається із вступної частини, службових полів, трьох розділів (Розділ I, «Податкові зобов'язання», Розділ II «Податковий кредит», Розділ III «Розрахунки за звітний період») та обов'язкових додатків.

2.4. Облік розрахунків за податком з доходів фізичних осіб

Податок на доходи фізичних осіб – прямий податок, що залежить від результату господарської діяльності, а саме від доходу фізичної особи [76].

Через ПДФО реалізується зв'язок громадян-платників з державою (в особі фіскальних органів) і місцевими органами самоврядування, тим самим громадяни стають причетними до формування доходів бюджету і набувають прав для контролю за ефективним використанням державних ресурсів [13, с. 71].

Кожен рівень бюджету вправі претендувати на свою частку: бюджети міст обласного значення – на 60%, обласні бюджети – на 15%, держбюджет – на 25%. Київ – виняток, він віддає державі 60% зібраного на своїй території податку, 40% – залишає собі (рис. 2.8).

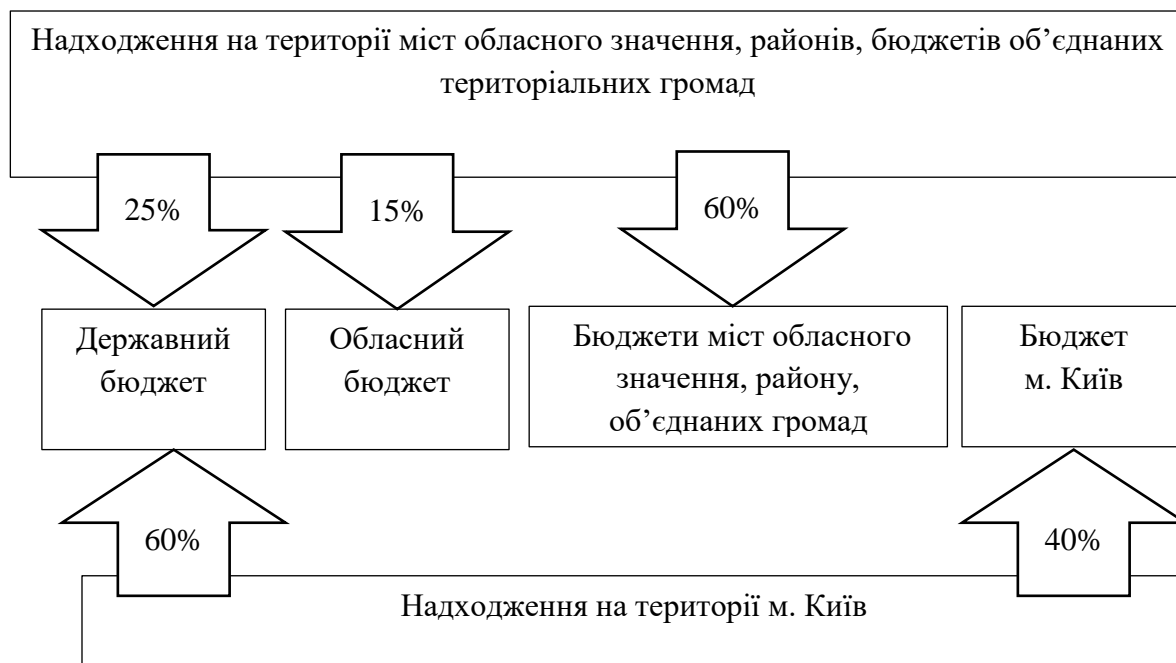


Рис. 2.8. Нормативи розмежування ПДФО

Джерело: [85, с. 900]

Порядок оподаткування доходів фізичних осіб в Україні регулюється розділом IV ПКУ, відповідними статтями якого виділяються основні елементи ПДФО. Це – платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, податковий період, ставки, пільги тощо.

Важливий елемент ПДФО – суб'єкт оподаткування. Податковим кодексом України визначені такі категорії платників ПДФО:

- фізична особа-резидент – отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа-нерезидент – отримує доходи з джерела їх походження в Україні (крім нерезидентів, які отримують доходи в Україні безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї міжнародним договором України діяльності);

– податковий агент – юридична особа, самозайнята особа, представництво нерезидента-юридичної особи, інвестор за угодою про розподіл продукції [54].

СФГ «Лан» виступає податковим агентом по сплаті податку з доходів фізичних осіб (ПДФО), і відповідно є платником єдиного соціального внеску.

У СФГ «Лан» базою оподаткування є нарахована заробітна плата працівникам та нараховані орендні платежі за користування земельними паями.

Об'єкт оподаткування ПДФО визначається залежно від статусу платника податку. Відповідно до ПКУ об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їхнього походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування;
- іноземні доходи – прибутки, отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід із джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їхнього походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування.

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, визначених розділом IV ПКУ.

Базовою ставкою ПДФО, що регламентується ст.167 ПКУ, є ставка у розмірі 18%, яка застосовується майже для всіх видів доходів громадян: зарплати, заохочувальні та компенсаційні виплати, виплати за договорами цивільно-правового характеру тощо. Необхідно також відмітити, що деякі доходи оподатковуються за іншими ставками.

Українська система оподаткування надає платникам ПДФО три види пільг:

- не включення до складу загального місячного (річного) оподаткованого доходу окремих видів доходів;

- отримання податкової знижки;
- отримання податкової соціальної пільги (ПСП).

Податкова соціальна пільга – сума, на яку платник податку на доходи фізичних осіб, має право зменшити свій загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної плати від одного роботодавця.

Платник ПДФО має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги:

- у розмірі, що дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, - для будь-якого платника податку [57];

- у розмірі, що дорівнює 100% суми пільги, для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину [54];

- у розмірі, що дорівнює 150% суми пільги, - для платника податку, який:

- а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років [54];

- б) утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років [54];

- в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи [54];

- г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом [54];

- г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства [54];

- д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів [54];

- е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після

Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» [54];

- у розмірі, що дорівнює 200% суми пільги, - для платника податку, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу» [54];

б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» [54];

в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою [54];

г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками [54];

г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року [54].

У СФГ «Лан», відповідно до норм ПКУ, застосовуються відповідні розміри податкової соціальної пільги (табл. 2.6).

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки

застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги (ст. 169.2.2).

Таблиця 2.6

Розмір податкової соціальної пільги

| Рік | Граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП, грн. | Прожитковий мінімум (ПМ), грн. | Розмір звичайної пільги, грн. (50% від прожиткового мінімуму) | Сума ПСП від звичайної, грн. | | |
|------|--|--------------------------------|---|------------------------------|---------|------|
| | | | | 100% | 150% | 200% |
| 2016 | 1930 | 1378 | 689 | 689 | 1033,5 | 1378 |
| 2017 | 2240 | 1600 | 800 | 800 | 1200 | 1600 |
| 2018 | 2470 | 1762 | 881 | 881 | 1321,5 | 1762 |
| 2019 | 2690 | 1921 | 960,5 | 960,5 | 1440,75 | 1921 |
| 2020 | 2940 | 2102 | 1051 | 1051 | 1576,5 | 2102 |

Джерело: сформовано за [59]

Оподаткування заробітної плати у натуральній формі здійснюється з урахуванням «натурального» коефіцієнта, який визначається за формулою:

$$K = 100 \div (100 - Sp), \quad \text{де:}$$

K – натуральний коефіцієнт;

Sp – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Якщо здійснити розрахунки, то натуральний коефіцієнт дорівнює 1,21951. Таким чином база оподаткування ПДФО буде збільшуватися на розмір натурального коефіцієнта. Держава здійснила такі заходи з метою недопущення зловживань при визначенні цін на продукцію (не нижче собівартості), яка передається робітникам як натуральна оплата праці.

При нарахуванні заробітної плати чи інших доходів працівникам поряд із оподаткуванням ПДФО здійснюється оподаткування військовим збором та єдиними соціальним внеском.

Військовий збір утримується в розмірі 1,5% від нарахованої зарплати за

усіма видами нарахувань. Виняток становить допомога по вагітності та пологах – з неї військовий збір не утримується [54].

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [59, с. 238]. Нарахування ЄСВ становить 22%.

У СФГ «Лан» заробітна плата та виплати орендної плати здійснюються у грошовій формі.

В бухгалтерському обліку розрахунки з працівниками по заробітній платі узагальнюються на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Даний рахунок призначено для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який належить як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за неoderжану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Відповідно до Плану рахунків, рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має три субрахунки [59, с. 230]: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами»; субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам суб'єкта господарювання основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, за дебетом – виплата заробітної плати,

премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати й інші утримання із сум оплати праці персоналу [59, с. 230].

Для обліку розрахунків за сумами нарахованого податку з доходів фізичних осіб призначено субрахунком 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок «ПДФО», а для обліку військового збору – субрахунок 642 «Розрахунки за обов’язковими платежами» аналітичний рахунок «Військовий збір». За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – перерахування у бюджет [59, с. 231].

Розрахунки щодо єдиного внеску відображаються за субрахунком 651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування» рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» [59, с. 231]. Структура рахунку ідентична рахунку 64.

На рис. 2.9 узагальнено дані за розрахунками з ПДФО СФГ «Лан».

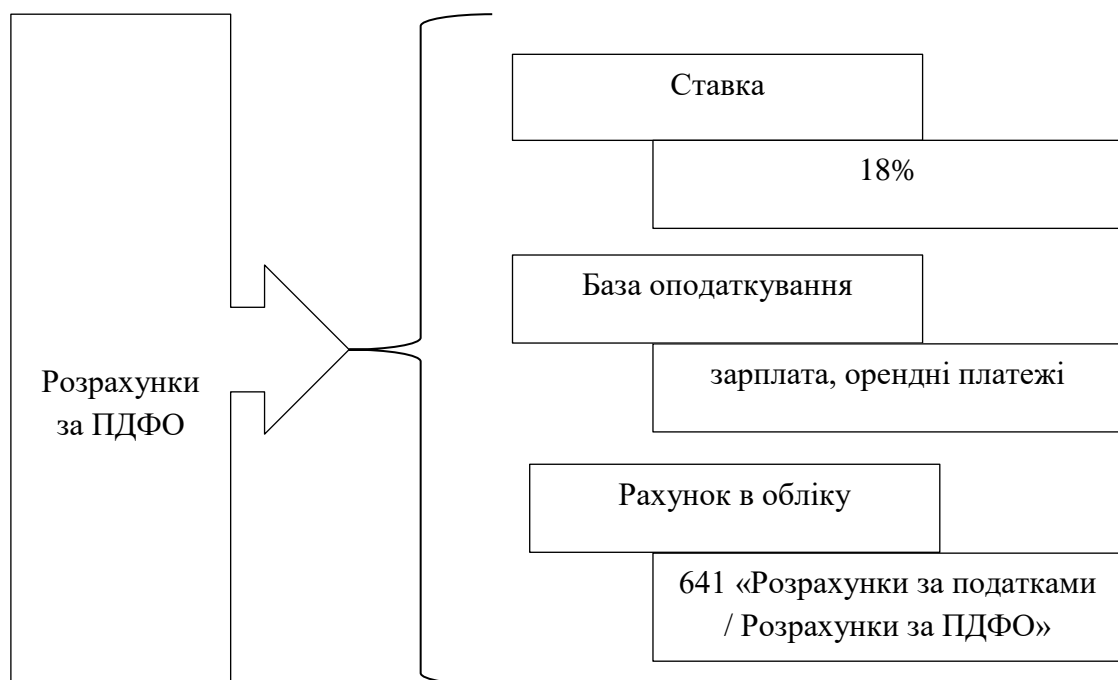


Рис. 2.9. Розрахунки за ПДФО у СФГ «Лан»

Джерело: сформовано за даними [господарства]

Порядок відображення в обліку розрахунків за ПДФО представлено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Облік розрахунків за ПДФО

| Зміст операцій | Кореспонденція | | Сума, грн. |
|--|----------------|----------|------------|
| | дебет | кредит | |
| Нарахована заробітна плата працівнику галузі рослинництва, який має двох неповнолітніх дітей | 231 | 66 | 5500 |
| Відображена сума ПДФО (5500-1051x2) | 66 | 641/ПДФО | 611,64 |
| Утримано військовий збір | 66 | 642/ВЗ | 82,5 |
| Виплачено працівнику зарплату | 66 | 301 | 4805,86 |
| Нараховано ЄСВ | 232 | 651/ЄСВ | 1210 |
| Нарахована винагорода за ЦПД | 231 | 685 | 45000 |
| Відображена сума ПДФО | 685 | 641/ПДФО | 8100 |
| Утримано військовий збір | 685 | 642/ВЗ | 675 |
| Виплачено працівнику винагороду за виконану роботу | 685 | 301 | 36225 |
| Нараховано ЄСВ | 231 | 651/ЄСВ | 8800 |

Джерело: сформовано за даними [господарства]

Узагальнення інформацію по розрахунках за ПДФО відбувається у Журналі-рдері 3-Г с.-г., Головній книзі, фінансовій, статистичній та податковій звітності.

Податковою звітністю щодо ПДФО є Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ), затверджена Наказом Міністерства фінансів України №4 від 13.01.2015 р.) [54].

Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

Податковий розрахунок за формою 1 ДФ подається електронним способом і складається з таких частин: загальної частини (реквізитів); розділу I «Суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і суми утриманого з них податку», розділу II «Оподаткування процентів, виграшів (призів) у лотерею та військовий збір», узагальнююча часина.

РОЗДІЛ 3

ЩЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

3.1. Напрями вдосконалення обліку податкових розрахунків підприємств

Стрімкий розвиток глобалізаційних процесів у світі спонукає країни до швидкої модернізації їх податкових систем (удосконалення механізмів адміністрування обов'язкових платежів, векторів роботи з платниками податків та ін.), оскільки податки виступають одним із найбільших джерел формування державних фінансових ресурсів, розміри яких у свою чергу визначають як можливості тієї чи іншої країни у світовому фінансово-економічному просторі, так і стабільність її розвитку, зокрема. Однак, замість очікуваного позитивного впливу у вигляді зниження масштабів ухилення від сплати податків осучаснення податкових систем спродукувало прямо протилежний результат – появу нових інструментів ухилення від оподаткування, зокрема розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування, що «коштують» країнам приблизно від 100 до 240 мільярдів доларів США щорічно (тобто близько від 4 до 10% загальносвітового справляння податку на прибуток) [37, с. 178].

Вивчення наукової літератури дає можливість окреслити основні напрями щодо вдосконалення сучасного стану обліку податкових розрахунків підприємств (рис. 3.1).

Нині для узагальнення інформації стосовно податкових розрахунків підприємства призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», за кредитом якого накопичуються нараховані платежі, за дебетом – їх сплата або списання.

Податок на прибуток на підприємствах України формується на рахунку 98 «Податок на прибуток»: за дебетом відображається нарахування даного податку, за кредитом – списання на фінансові результати.

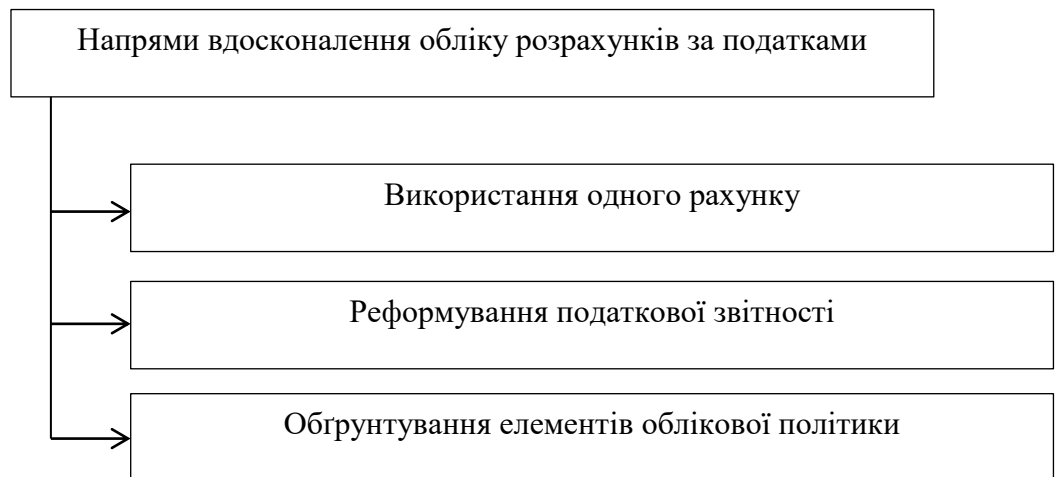


Рис. 3.1. Основні напрями щодо вдосконалення сучасного стану обліку податкових розрахунків підприємств

Джерело: узагальнено автором

За наявності найманих працівників на підприємстві виникає обов'язок сплати єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування, для якого в бухгалтерському обліку використовується рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням». За кредитом даного рахунку відображаються нараховані зобов'язання, за дебетом – їх сплата або списання.

Сьогодні в багатьох розвинутих країнах світу поширено методику використання одного рахунку для сукупності податкових платежів, сплачуваних підприємством.

Дане питання нині є досить дискусійним серед українських учених та практиків. Дослідниками даної тематики [19, с. 902] пропонується використання єдиного рахунку для обліку податкових платежів підприємства 98 «Податкові платежі підприємства» з відповідними субрахунками (рис. 3.2).

Використання запропонованого рахунку значно спрощує облік розрахунків із бюджетом і контроль над його здійсненням.

Типові кореспонденції з використанням субрахунків рахунку 98

«Податкові платежі підприємства» наведено в таблиці 3.1.

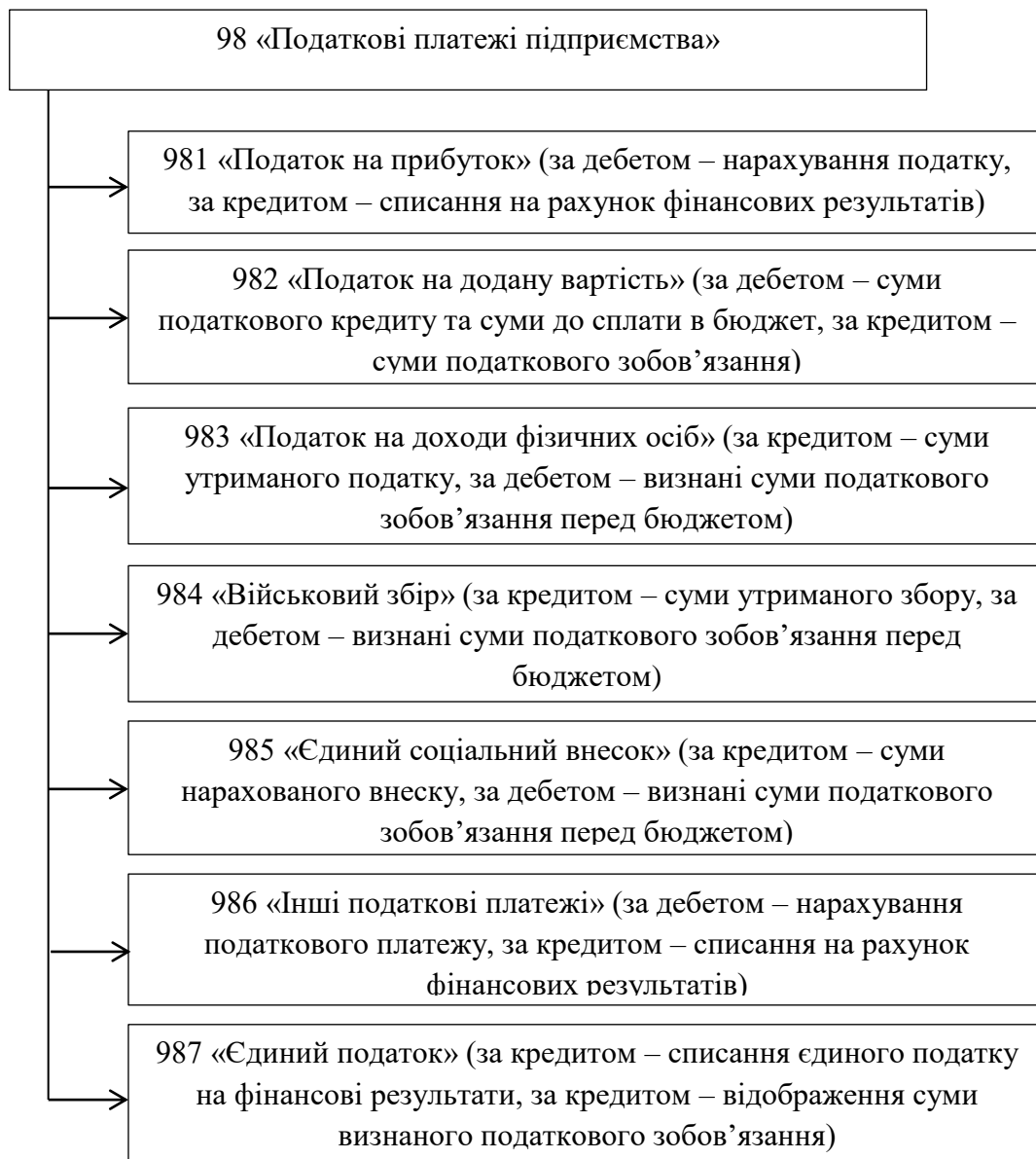


Рис. 3.2. Рахунок обліку податкових платежів підприємства

Джерело: [19, с. 903]

Запропоноване використання єдиного рахунку для обліку податкових платежів підприємства дає змогу уникнути впливу на собівартість продукції (у частині єдиного соціального внеску), створює умови для провадження ефективного контролю над нарахуванням і сплатою податкових зобов'язань уповноваженими на те особами. Новостворена система відповідає сутності податкових платежів як інструменту розподілу доходів [19, с. 902].

На наступному етапі вдосконалення сучасного стану обліку податкових

розрахунків підприємства в Україні необхідно зосередити увагу на реформуванні податкової звітності, складання якої займає більше часу та уваги порівняно з фінансовою і статистичною формами звітності [19, с. 902].

Таблиця 3.1

Облік податкових платежів підприємства

| Зміст операцій | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн. |
|--|-------------------------|--------|------------|
| | дебет | кредит | |
| 981 «Податок на прибуток» | | | |
| Нараховано податок на прибуток | 79 | 981 | 20 000 |
| Відображено суму податку, яка підлягає сплаті в бюджет | 981 | 64 | 20 000 |
| 982 «Податок на додану вартість» | | | |
| Нараховано податковий кредит за ПДВ | 982 | 63, 68 | 3 900 |
| Нараховано суму рдаткового зобов'язання з ПДВ | 70, 71 | 982 | 5 300 |
| Відображено суму ПДВ (ПЗ), що належить до сплати в бюджет | 982 | 64 | 1 400 |
| 983 «Податок на доходи фізичних осіб» | | | |
| Утримано ПДФО із заробітної плати | 66 | 983 | 7 200 |
| Відображено суму ПДФО до сплати в бюджет | 983 | 64 | 7 200 |
| 984 «Військовий збір» | | | |
| Утримано ВЗ із заробітної плати | 66 | 984 | 600 |
| Відображено суму ВЗ до сплати в бюджет | 984 | 64 | 600 |
| 985 «Єдиний соціальний внесок» | | | |
| Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників | 985 | 66 | 9 300 |
| Списано ЄСВ на фінансовий результат | 79 | 985 | 9 300 |
| 986 «Інші податкові платежі» | | | |
| Відображено суми інших податків | 79 | 986 | 7 450 |
| Нараховано суму інших податків, які підлягають сплаті в бюджет | 986 | 64 | 7 450 |
| 987 «Єдиний податок» | | | |
| Відображено суму єдиного податку | 79 | 987 | 11 500 |
| Нараховано єдиного податку, який підлягає сплаті до бюджету | 987 | 64 | 11 500 |

Джерело: [19, с. 903]

Потреба вдосконалення пов'язана передусім із дублюванням інформації зі спеціальних додатків безпосередньо в податкових деклараціях. Окрім того, значна кількість додатків до декларацій не містить важливої інформації, а відіграє виключно роль допоміжних таблиць [19, с. 902].

Тобто для вдосконалення форм податкової звітності необхідно, перш за

все, скоротити додатки до податкових декларацій, які не містять суттєвої інформації для здачі податкової звітності та сплати податкових платежів (наприклад, скасування Додатку 2 «Довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду» до декларації з ПДВ) [19, с. 903].

Оптимізація податкової звітності забезпечить значне скорочення витрат часу на її складання, що в результаті призведе до зростання рівня продуктивності праці і забезпечить підвищення контролю над обліком податкових платежів бухгалтером суб'єкта господарювання [19, с. 903].

Особливий інтерес із боку держави пояснюється тим, що бухгалтерський облік є єдиною методично обґрунтованою та практично апробованою протягом сторічч системою, яка здатна акумулювати та надавати інформацію про різні аспекти діяльності підприємства зацікавленим користувачам, а отже, виступати інформаційним базисом для розрахунку податків та зборів. У таких умовах облікова політика виступає як об'єктом контролю держави за правильністю обчислення податків, так й інструментом моделювання розміру податків із боку підприємства [83, с. 319].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [64].

У фаховій, методичній та навчальній літературі має місце неоднозначне трактування термінів щодо облікової політики за податковим аспектом. Так, науковцями використовуються за цим напрямом різні терміни: «податкова облікова політика», «облікова політика з метою оподаткування», «облікова політика у сфері податкового обліку», «облікова політика в частині розрахунків з бюджетом за податками і платежами». У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, при розробці якого було проголошено про зближення бухгалтерського та податкового обліку, була змінена

термінологія, у результаті чого на сьогоднішній день термін «податковий облік» заміщується терміном «облік і звітність в системі оподаткування» [48, с. 194].

Науковці розглядають облікову політику для цілей оподаткування як документ, у якому платник податків повинен прописати ті всі правила і методи, якими він має намір керуватися при розрахунку і сплаті податків та зборів. Ефективна та раціональна організація обліку розрахунків за податками, згідно з податковим законодавством, на підприємстві передбачає вибір оптимальної системи оподаткування, методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення обліку розрахунків за податками та платежами [42, с. 1010].

Формування облікової політики має бути спрямоване на забезпечення інтересів користувачів як фінансової, так і інших форм звітності, зокрема податкової.

Формування облікової політики в частині розрахунків з бюджетом за податками та платежами має здійснюватися з урахуванням загальних принципів організації обліку в оподаткуванні та фінансовому обліку, його завдань й критеріїв оцінки якості, процедур коригування даних бухгалтерського обліку з метою оподаткування й визначення баз, способів визначення та сплати податків і платежів до бюджету й позабюджетних фондів. При цьому також слід враховувати аспекти облікової політики, пов'язані з оптимізацією податкових платежів, податковим плануванням [48, с. 194].

Процес взаємовідносин суб'єктів у сфері адміністрування податків завжди має антагоністичний характер: держава хоче зібрати більше податків, підприємці – менше їх сплатити. Отже, логічним є бажання останніх оптимізувати величину податкових витрат, що може бути здійснене за допомогою облікової політики як законним шляхом, так і з порушенням норм законодавства, які встановлено як елемент захисту державних інтересів (рис. 3.3).

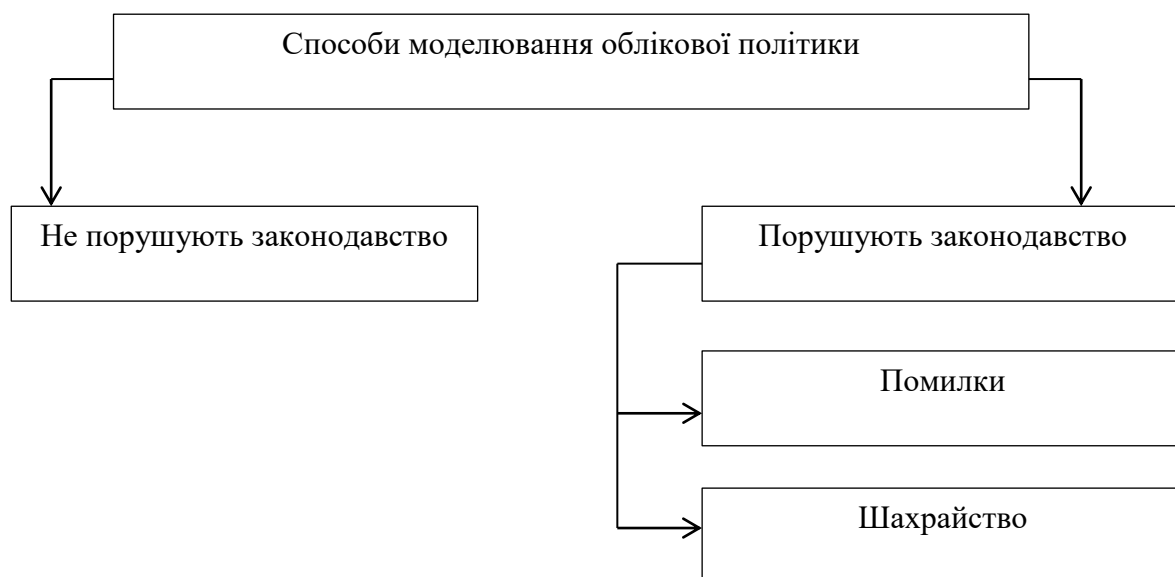


Рис. 3.3. Способи моделювання облікової політики з метою оптимізації податків

Джерело: [83, с. 320]

Способи застосування облікової політики з порушенням законодавства за наявності умисних дій можна поділити на помилки та шахрайські дії. Помилки є ненавмисними діями, що зумовлені незнанням та застосуванням норм законодавства, неухважністю виконавців під час здійснення облікових процедур. На відміну від помилок шахрайство є навмисною дією, яка полягає у невірному трактуванні законодавчих норм, їх маніпулюванні, вуалюванні господарських операцій для отримання економічних вигід [83, с. 320].

Облікова політика підприємства для цілей оподаткування повинна вирішувати три основних завдання:

- організація ведення податкового обліку організаційно-технічні, розробка системи документообороту для формування показників податкових реєстрів тощо, розробка системи податкових реєстрів.
- вибір найбільш прийнятних для підприємства способів обліку, відносно яких існують альтернативи передбачені податковим законодавством.
- висвітлення окремих питань щодо справляння податкових платежів за

якими існують протиріччя в нормативних актах або які взагалі не регламентовані законодавством [29, с. 234].

Вирішення вказаних завдань є важливим для підприємства у процесі його подальших взаємовідносин з податковими органами. Ефективна політика для цілей оподаткування дасть змогу уникнути багатьох конфліктів [29, с. 234].

При цьому головним фактором правильності ведення обліку розрахунків за податками на підприємствах є чітко визначена організація обліку, що впливає на об'єктивність, достовірність та однозначність розкриття інформації у фінансовій та податковій звітності [29, с. 234].

Організація обліку розрахунків за податками – це специфічний елемент відображення, з одного боку, розрахунків за податками в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а з іншого – обліку розрахунків відповідно до податкового законодавства та складання податкової звітності. Адже кожне підприємство повинно мати свою податкову політику, яка б враховувала фінансову і стимулюючу спрямованість податків, платіжний потенціал підприємства, оцінювала ступінь гарантованості розрахунків з бюджетом [48, с. 196].

Вибір методів та процедур ведення бухгалтерського обліку є частиною загальної стратегії формування власником облікової політики підприємства, що може бути окреслена такими завданнями (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Характеристика змісту облікової політики для цілей оподаткування
залежно від її завдань**

| Завдання облікової політики для цілей оподаткування | Характеристика облікової політики |
|---|---|
| Інформативність | Висвітлення методів та процедур обліку для надання своєчасної та доречної інформації користувачам. |
| Економічність обліку | Вибір єдиних методів та процедур формування інформації для цілей фінансової звітності та оподаткування. |
| Оптимізація податків | Вибір методів та процедур, які дають змогу зменшити або збільшити витрати зі сплати податку. |

Джерело: [83, с. 320]

Облікова політика для цілей оподаткування повинна відображати вибрані підприємством варіанти облікового відображення активів, зобов'язань, доходів, витрат із метою обчислення податку на прибуток. Елементами облікової політики виступають методи визнання та оцінки об'єктів, щодо яких існує альтернатива вибору та які впливають на процедури обчислення податку [83, с. 320].

При формуванні облікової політики підприємства щодо обліку розрахунків за податками необхідно розкрити методику обліку розрахунків за тим чи іншим податком в залежності від характеру та специфіки діяльності підприємства, його галузевих особливостей, визначених відповідно до положень Податкового кодексу України [48, с. 198].

При формуванні облікової політики для цілей оподаткування слід виходити з того, що остання включає ряд організаційних та методичних елементів, використання яких з числа всіх існуючих альтернатив, передбачених чинним законодавством, дозволить мінімізувати суму податкових платежів [42, с. 1010].

Організаційні елементи податкової облікової політики визначають загальні питання оподаткування підприємства: порядок організації податкового обліку (який з підрозділів підприємства буде займатися цим питанням: бухгалтерія або спеціалізована служба, особа, відповідальна за ведення обліку); система реєстрів податкового обліку, графік документообороту; порядок інвентаризації активів і зобов'язань; порядок формування показників податкової звітності; робочий план рахунків; порядок розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами; система внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою податкових платежів.

Методичні елементи податкової облікової політики визначають способи ведення податкового обліку, які суттєво впливають на формування податкової бази та величину податкових платежів за їх видами. До таких елементів відносяться: визнання та оцінка об'єктів бухгалтерського обліку

щодо яких чинним законодавством передбачені альтернативи; момент визнання доходів і витрат та момент формування бази оподаткування; облік фінансових результатів тощо.

Порядок ведення обліку з метою оподаткування має формалізуватися платником податків в регламенті з облікової політики. При цьому можливим є формування окремого регламенту або відповідного розділу у загальному наказі.

Так, пропонується формування розділу «Податкові розрахунки підприємства: організація і методика» в організаційно-розпорядчих документах суб'єктів господарювання повинен містити відповідні пункти (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Розділ Наказу про облікову політику «Податкові розрахунки підприємства: організація і методика»

| № з/п | Пункт розділу | Характеристика |
|-------|--|--|
| 1 | Система оподаткування | Загальна/спрощена |
| 2 | Реєстрація платником ПДВ | на обліку з __. __. ____ року |
| 3 | Форма ведення обліку | автоматизована з використанням 1С: Бухгалтерія версія ____ |
| 4 | Первинні документи для визнання доходів | рахунки-фактури, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні, акти приймання виконаних робіт тощо |
| 5 | Первинні документи для визнання витрат | рахунки-фактури, рахунки-акти, прибуткові накладні, товарно-транспортні накладні, акти здачі-прийняття робіт (надання послуг) тощо |
| 6 | Первинні документи, підтверджуючі виникнення податкового зобов'язання з податку на додану вартість | банківська виписка, видаткові накладні, акти приймання виконаних робіт та інші |
| 7 | Первинні документи, підтверджуючі виникнення податкового кредиту з податку на додану вартість | банківська виписка, рахунки-акти, акти здачі-прийняття робіт (надання послуг), прихідні накладні та інші |
| 8 | Графік документообігу | Додаток 1 Наказу |
| 9 | Податковий календар бухгалтера | Додаток 2 Наказу |

Джерело: [19, с. 904]

Слід зазначити, що вказані пропозиції є коректними для більшості

суб'єктів господарювання задля поліпшення ефективності їхньої діяльності шляхом удосконалення ведення обліку податкових розрахунків [19, с. 903].

У Наказі про облікову політику підприємства обов'язково мають бути закріплені положення щодо обліку податкових розрахунків за окремими податками, які сплачує підприємство.

Пропонуємо керівництву СФГ «Лан» у Наказі про облікову політику визначити основні елементи обліку податків, а саме ПДВ, єдиного податку 4 групи, ПДФО, а також і військового збору і єдиного соціального внеску.

У додатках до розділу «Організація обліку розрахунків за податками і платежами» Наказу про облікову політику вважаємо за необхідне навести:

1) витяги положень законодавства, якими керується підприємство при веденні обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством;

2) перелік та форми затверджених документів, в яких накопичуються дані для розрахунку того чи іншого податку;

3) форми податкової звітності та прикріплені до них законодавчі акти, щодо порядку їх заповнення [48, с. 200].

Таким чином, чітка регламентація процедури формування та використання податкової облікової політики, під якою слід розуміти сукупність обраних платником податків способів ведення податкового обліку та порядку обчислення податкових платежів, дозволить знизити рівень податкового навантаження підприємства та запобігти податковим ризикам.

3.2. Удосконалення адміністрування податків в Україні з урахуванням Європейського досвіду

Питання ефективності будь-якого процесу чи явища завжди було актуальним, оскільки це є співвідношенням результату та затрат на його одержання. У будь-якому випадку ефективність системи податкового адміністрування необхідно розглядати через призму розрахунку витрат на процеси адміністрування певних видів податків (до яких потрібно зарахувати

як матеріальну складову (фактичні витрати на утримання податкових служб), так і морально-якісну складову (витрати часу на адміністрування податків та довіра платників до податкових органів) та продуктивність і реальний ефект від здійснення цього процесу [6].

Адміністрування – це управління, організація, виконання, нагляд, контроль шляхом організаційно-розпорядчої діяльності (у формі наказів та розпоряджень) органів управління [6].

За чинним законодавством, адміністрування

Адміністрування процесів оподаткування – це комплекс заходів, спрямованих на забезпечення законодавчих та нормативно-правових актів [6].

В цілому, адміністрування податкових зобов'язань — це процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань [1, с. 6].

Суб'єктами адміністрування податків є: 1) платники податків, у тому числі ті, на яких покладено обов'язок утримувати податки (так звані податкові агенти); 2) органи контролю; 3) органи стягнення.

Об'єктом адміністрування є процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків.

Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур.

У межах податкового адміністрування здійснюються такі дії: взяття на облік, декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань органами контролю, зміна строків виконання податкових зобов'язань, повернення зайво сплачених податків, стягнення несплачених податків, застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів), оскарження рішень органів контролю і т. п. Об'єктом адміністрування є процес узгодження й

погашення податкових зобов'язань платників податків. Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур [1, с. 6].

Для адміністрування податків та зборів використовується інформація, що надійшла (Ст. 72 ПКУ): 1. від платників податків та податкових агентів, зокрема інформація: - що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, інших звітних документах; - що міститься у наданих великими платниками податків в електронному вигляді копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронному вигляді, регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів; - про фінансово-господарські операції платників податків; - про застосування реєстраторів розрахункових операцій; 2. від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація: - про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами. Зазначена інформація повинна містити, зокрема, вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування (в разі наявності), за якими його можна ідентифікувати;

- про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків;

- що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації, фінансових звітів), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування;

- про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги;

- про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності, яка повинна містити, наступні обов'язкові

реквізити:

- найменування платника податків, якому видані такі дозволи, ліцензії, патенти;
- податковий номер або реєстраційний номер облікової картки фізичної особи;
- вид дозвільного документа;
- вид діяльності, на провадження якої видано дозвільний документ;
- дату видачі дозвільного документа;
- строк дії дозвільного документа, інформацію про припинення (зупинення) дії дозвільного документа із зазначенням підстав такого припинення (зупинення).

Така інформація надається органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та Національного банку України, які видають зазначені дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності в межах своєї компетенції. - про сплату належних платежів за видачу дозвільного документа; - перелік місць провадження діяльності, на яку видано дозвільний документ; - про експортні та імпорتنі операції платників податків; 3. від банків, інших фінансових установ - інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків; 4. від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; 5. від підрозділів податкової служби та митних органів - за результатами податкового контролю; 6. також використовується інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана органу державної податкової служби в установленому законом порядку [1, с. 8].

Таким чином, для реалізації покладених на органи державної податкової служби завдань і функцій використовується податкова інформація, яка є сукупністю відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності.

Удосконалення системи адміністрування податків має бути спрямоване

на підвищення рівня податкової етики та податкової культури громадян, а для цього слід змінити ставлення громадян до свого конституційного обов'язку сплати платежів податкового характеру [34, с. 230].

Наразі пересічний громадянин України – платник податків не бажає добровільно виконувати свої податкові зобов'язання. Причиною цього є відсутність чітко вираженої залежності між сплаченими податками та зворотним потоком державних послуг, що їх отримують платники [34, с. 230].

У світовій практиці виділяють три моделі взаємовідносин держави та платників податків [34].

1. Домінування держави у взаємовідносинах «держава – платники податків». У цих взаємовідносинах платники здебільшого наділені обов'язками, а держава – правами. Платники податків у такій моделі розглядаються як постачальники фінансових ресурсів. Оскільки їхні права обмежені, то вони не зацікавлені в добровільному виконанні своїх податкових зобов'язань, тому рівень ухиляння від оподаткування є високим. Держава зі свого боку збільшує адміністративний тиск, застосовуючи дедалі жорсткіші засоби контролю. У результаті збільшується державний контрольний апарат і зростає рівень тіньової економіки.

Така модель притаманна авторитарним державам і, безумовно, не може застосовуватись у демократичних країнах [34, с. 230].

2. Домінування платника у взаємовідносинах «держава – платники податків». Така модель притаманна слабким державам із низькоефективним державним апаратом. Унаслідок безконтрольних дій платників рівень ухилення від оподаткування, як і в попередній моделі, зростає. Таким чином, зменшується обсяг податкових надходжень до державного бюджету й викривляються умови конкурентного середовища, оскільки платники податків, що ухиляються від оподаткування, отримують додаткові фінансові ресурси для подальшого їх інвестування у свій бізнес. Модель домінування платника не може бути ефективною, оскільки рано чи пізно її наслідком

стане криза державних фінансів і посилення державного контролю аж до домінування держави над платниками. 3. Модель взаємних зобов'язань. Цю модель обирають демократичні країни та країни з перехідною економікою. Усі суб'єкти податкових відносин є рівноправними, а діяльність кожного з них є підконтрольною та підзвітною. І держава в особі фіскальних органів, і платники зобов'язані дотримуватися податкового законодавства та наділені однаковими гарантіями щодо дотримання й захисту своїх законних прав. Платник розглядається вже не як об'єкт контролю, а як рівний партнер, який сплачує платежі податкового характеру за отримання належних послуг і гарантій із боку держави [34, с. 231].

Отже, удосконалення системи адміністрування податків має розпочинатися з налагодження партнерських взаємовідносин між платниками та податковими органами, що базується на якісно новому розумінні місця людини в державі й у податковому адмініструванні, на повазі до її прав та інтересів. У такому разі сплата громадянами платежів податкового характеру буде добровільною, а не примусовою [34, с. 231].

Стрімкий розвиток глобалізаційних процесів у світі спонукає країни до швидкої модернізації їх податкових систем (удосконалення механізмів адміністрування обов'язкових платежів, векторів роботи з платниками податків та ін.), оскільки податки виступають одним із найбільших джерел формування державних фінансових ресурсів, розміри яких у свою чергу визначають як можливості тієї чи іншої країни у світовому фінансово-економічному просторі, так і стабільність її розвитку, зокрема. Однак, замість очікуваного позитивного впливу у вигляді зниження масштабів ухилення від сплати податків осучаснення податкових систем спродукувало прямо протилежний результат – появу нових інструментів ухилення від оподаткування, зокрема розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування, що «коштують» країнам приблизно від 100 до 240 мільярдів доларів США щорічно [37, с. 178].

Зважуючись на податкове правопорушення, суб'єкт господарювання

порівнює вигоди, які він одержує від приховування реального рівня одержуваних доходів, і ризики, пов'язані з викриттям такого приховування. Отже, необхідно підвищити відповідальність за податкові правопорушення [34, с. 231].

Зважаючи на податкове правопорушення, суб'єкт господарювання порівнює вигоди, які він одержує від приховування реального рівня одержуваних доходів, і ризики, пов'язані з викриттям такого приховування. Отже, необхідно підвищити відповідальність за податкові правопорушення. Відмітимо, що за умов високого рівня корупції в країні в результаті зменшення податкового навантаження й посилення штрафних санкцій за порушення податкового законодавства позитивні зміни в поведінці суб'єкта господарювання в процесі адміністрування податків не спостерігатимуться. Тому зменшення рівня корупції в країні – один із першочергових заходів на шляху до вдосконалення системи адміністрування податків [53, с. 97].

Дослідники пропонують такі заходи запобігання проявам корупції: – зведення до мінімуму безпосереднього спілкування платників податків із посадовими особами фіскальних органів за рахунок більш активного використання новітніх комп'ютерних технологій у процесі адміністрування податків; – облаштування приміщень прозорими стінками для посадових осіб, які працюють із відвідувачами; – посилення кримінальної відповідальності за корупційні діяння як для працівників ДФСУ, так і для платників податків; – проведення спеціальних занять, які спрямовані на формування морально-етичних установок щодо неприпустимості здійснення корупційних правопорушень (конференції, круглі столи, семінари) [61, с. 16].

Після прийняття Податкового кодексу України загальний рівень податкового навантаження в Україні суттєво не знизився, хоча цей законодавчий акт і передбачає зниження ставок основних бюджетоутворюючих податків (податку на прибуток підприємств – із 25% до 16%, ПДВ – із 20% до 17%) [Лугова, с. 231].

Зниження ставок є привабливим для суб'єктів господарювання, окрім

того, це має сприяти зниженню рівня тіньової економіки, стимулювати розвиток і ділову активність підприємницьких структур, що є основою фінансового потенціалу країни. Однак, з іншого боку, ураховуючи той факт, що податкові надходження забезпечують понад 80% доходів зведеного бюджету України, виникає питання щодо компенсації втрат бюджету від такого зниження ставок [34, с. 231].

Ураховуючи передовий досвід країн – членів ЄС, тобто застосування диференційованих ставок податку залежно від соціальної ваги товарів і послуг, можна запропонувати чотири ставки оподаткування: – 0%, за якою й надалі оподатковуватимуться експортні операції; – знижена ставка – для оподаткування операцій із купівлі-продажу товарів першої необхідності (сільськогосподарської продукції, хлібобулочних виробів та інших продуктів харчування); – підвищена ставка – для оподаткування операцій із купівлі-продажу предметів розкоші (ювелірних виробів, елітних транспортних засобів, хутряних і шкіряних виробів, новинок техніки тощо); – основна ставка (на рівні 20%) – для оподаткування всіх інших операцій із купівлі-продажу товарів і послуг. Вважаємо, що застосування таких диференційованих ставок оподаткування сприятиме збалансованості надходжень до бюджету від адміністрування ПДВ і відповідатиме принципу соціальної спрямованості податкового законодавства [34, с. 231].

Також раціональним було б запровадження прогресивної системи оподаткування доходів громадян (базова ставка ПДФО – 15% і 17% – ставка, за якою оподатковуються доходи, що перевищують десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного податкового року), оскільки за вищою ставкою оподатковуються доходи заможних верств населення. Що стосується умови надання та розміру податкової соціальної пільги, слід підвищити межу доходу, до якої платник податку має право застосовувати цю пільгу, зокрема, за рахунок підвищення розміру прожиткового мінімуму шляхом адекватного визначення вартості споживчого кошика для задоволення основних потреб людини. Під час

справляння ПДФО необхідно враховувати досвід країн ЄС, у яких оподаткуванню підлягає спільний дохід сім'ї з урахуванням кількості утриманців. Наприклад, у Франції платникам податку присвоюють такі коефіцієнти: – 1 – самотнім особам без дітей; – 2 – одруженим особам без дітей; – коефіцієнт 3 – подружжю з однією дитиною; – коефіцієнт 3,5 – подружжю з двома дітьми; – коефіцієнт 4 – подружжю з трьома дітьми. Тоді податок на доходи фізичних осіб визначають за таким алгоритмом: 1) загальну суму сімейного доходу ділять на відповідний коефіцієнт; 2) обчислюють податок за ставкою, передбаченою для цього рівня доходів; 3) одержану суму множать на той самий коефіцієнт, що й у пункті 1. У Великій Британії та Німеччині платники податку мають право обирати, оподатковувати доходи подружжя спільно чи відокремлено. Удосконалення системи адміністрування податків повинне й надалі здійснюватися в напрямі вдосконалення процедур обліку платників податків і податкових платежів. Дуже часто на практиці трапляються випадки реєстрації фірм, що мають ознаки фіктивності. На діяльності таких фірм будується більшість схем ухиляння від оподаткування та відмивання «брудних» грошей. Здебільшого такі фірми реєструються на осіб, паспорти яких були викрадені чи загублені. Такі фірми можуть укладати фіктивні угоди про придбання продукції, виконання робіт, оплату послуг тощо. Для зменшення ймовірності реєстрації фіктивних фірм на основі чужих документів доцільно створити налагоджену систему оперативного обміну інформацією про втрачені документи між органами внутрішніх справ і фіскальними органами та визначити обмежене коло осіб, які матимуть доступ до таких баз даних. Слід спростити форми податкової звітності. У міжнародній практиці застосовуються максимально спрощені форми декларацій, у яких зазначаються лише ті показники, що мають значення для визначення суми податку, яку треба сплатити. В Україні ж форми податкової звітності містять максимальну кількість даних, які слугують основою для подальшого контролю з боку фіскальних органів. Позитивним моментом є можливість подання звітності засобами

електронного зв'язку, однак на практиці процедури подання електронної звітності поки що є недосконалими. Саме тому процеси автоматизації та комп'ютеризації, які застосовуються в адмініструванні податків, потребують удосконалення та посилення за рахунок запровадження новітніх технологій. Крім того, удосконалення потребують процедури податкового контролю. Якщо в європейських країнах податковий контроль проводиться з метою здійснення попереджувальних заходів, то в Україні – із метою виявлення фактів несвоєчасності чи неповного виконання податкових зобов'язань. Тому необхідно посилити контрольні дії за діяльністю тих платників, щодо яких були встановлені факти порушення податкового законодавства, і звести до мінімуму випадки втручання фіскальних органів у підприємницьку діяльність законослухняних платників податків [34, с. 232].

У сфері оподаткування перетинаються інтереси держави й регіонів з інтересами платників суб'єктів господарювання та громадян. У спрощеному вигляді механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави й платників може бути представлений у такому вигляді. З огляду на пріоритетність фіскальної функції податків, держава зацікавлена у збільшенні загальної суми податків і зборів, що надходить у бюджети всіх рівнів і державні цільові фонди. Однак надмірне підвищення податкового навантаження (пріоритет інтересів держави) позбавляє платників стимулу до розвитку й розширення масштабів діяльності, що веде до таких негативних наслідків, як пригнічення підприємницької ініціативи й стагнація, ухилення від оподаткування та зростання тіньової економіки [11].

Інтереси платників податків навпаки полягають у мінімізації витрат, у т. ч. і витрат на сплату податків, тому лібералізація оподаткування об'єктивно сприяє зміцненню фінансового стану платників податків, нарощуванню обсягів продажів (тобто сприяє насиченню ринку і створенню конкурентного середовища) та збільшенню виплат, пов'язаних з оплатою праці. Останнє, у свою чергу, не тільки забезпечує підвищення рівня добробуту працюючих осіб, але й стимулює збільшення попиту в масштабах країни, що є

найважливішим чинником стабільного економічного розвитку [72, с 8].

Враховуючи викладене, завданням державної податкової політики є встановлення такого оптимального рівня й умов оподаткування, які забезпечують баланс інтересів держави і платників. Проблема полягає в тому, що інтереси ці динамічні й залежать від безлічі факторів, тому оптимальні для певних умов і в конкретний момент часу параметри податкової системи перестають забезпечувати баланс інтересів зі зміною пріоритетів розвитку суспільства та цілей економічної й соціальної політики держави [73, с. 49].

Одним із напрямків налагодження партнерських взаємовідносин між платниками податків та податковими органами є дієве податкове консультування.

Згідно з ПКУ: «Податкова консультація надається за зверненням платників податків і являє собою допомогу контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган. За зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення контролюючим органом» [54].

У широкому розумінні зміст податкового консультування може зводитися до:

- надання консультаційних послуг як організаціям, так і фізичним особам щодо застосування податкового законодавства;
- вироблення необхідних рекомендацій щодо формування податкової бази, видів податків та зборів, складу витрат, що відносяться на собівартість, для цілей оподаткування, використання податкових пільг;
- роз'яснення прав та обов'язків платників податків, порядку

оскарження дій податкових органів та їх посадових осіб;

- розроблення планів та варіантів оптимізації оподаткування стосовно специфіки діяльності організацій або фізичних осіб;

- здійснення моніторингу змін та доповнень, які вносяться до законів та інших нормативно-правових актів у сфері оподаткування [78, с. 316].

В Україні існують два види податкового консультування: відомче, і у вигляді приватних послуг. Відомче податкове консультування знаходиться у компетенції Державної податкової служби України, яка надає податкові консультації на безоплатній основі шляхом задоволення звернень суб'єктів господарювання та громадян та надання відповідей на запитання у письмовій формі, телефоном, за допомогою голосових повідомлень. Крім того, в структурі органів ДПС діють центри з обслуговування платників податків, які надають консультації як у письмовій формі, так і на особистих прийомах громадян. Також на офіційному сайті ДПС створена База знань, яка постійно оновлюється та містить уніфіковані відповіді на запитання платників податків.

Приватні послуги із податкового консультування на сьогодні надаються переважно аудиторськими та консалтинговими фірмами, а також незалежними податковими консультантами, які отримали сертифікат від Спілки податкових консультантів України. Найвідомішими компаніями на ринку податкового консультування в Україні є незалежна українська компанія Baker Tilly Ukraine, консалтингова група «Золота акція», юридична фірма «Лавринович і Партнери» та багато інших.

Податкове консультування як професійний вид діяльності можна здійснювати у такій послідовності:

Етап 1. Підготовчий (інформаційний) – формування бази первинної та вторинної інформації, визначення обсягу робіт, здійснення вибору критеріїв оцінки, методів, способів та інструментів оцінки проблеми; розроблення програми податкової послуги. У результаті реалізації етапу – формування групи консультантів, визначення відповідальних, розроблення плану,

укладення договору на консультування.

Етап 2. Діагностика проблеми – глибока ґрунтова діагностика проблеми із визначенням альтернативних варіантів та можливих змін. У результаті реалізації етапу шляхом визначення значущої інформаційної бази здійснюється розроблення якісних ефективних альтернатив.

Етап 3. Планування змін та перспектив – розроблення плану втілення змін та надання рекомендацій клієнту для прийняття остаточного рішення. У результаті реалізації етапу – розроблення стратегії та тактики змін.

Етап 4. Впровадження рекомендацій – здійснення заходів, спрямованих на розв'язання проблеми, відповідно до плану-графіку. У результаті реалізації етапу – втілення та реалізація змін.

Етап 5. Заключний (звітний) – оцінка ефективності змін, аналіз масштабів відхилень, розроблення коригувальних заходів. У результаті реалізації етапу – формування консультантом звіту [78, с. 315].

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Податки пройшли тривалу еволюцію від платежів в натуральній формі з безсистемним характером до постійного джерела державних доходів. Сучасна змішана економіка не лише підтверджує провідну значимість категорії «податки» у системі фінансових відносин, а й висуває нові напрями прояву під впливом часу. Природа податків характеризується багатогранністю та постійною зміною. За результатами аналізу літературних джерел виділено чотири основні етапи еволюції становлення сучасних податків як складової системи бюджетно-податкового регулювання.

Зазначимо, що, дбаючи про формування державних грошових фондів за рахунок податків і податкових платежів та встановлюючи нові види та форми оподаткування, державні структури повинні провадити таку податкову політику, яка має оптимально поєднувати інтереси держави і платників податків. Однак використовувати інструменти забезпечення останнього (податкові пільги, прогресивне оподаткування та ін.) необхідно розумно, системно та обґрунтовано. Крім того, одним із стабілізуючих та інтегруючих факторів економічного розвитку є податкове адміністрування, зокрема податковий контроль, який має бути дієвим.

В сучасних умовах розвитку економіки України прямі податки виконують ключову роль у суспільному житті, відтворювальній діяльності, беруть участь у формуванні ВВП за елементами доходів та його вторинному розподілі, а також регулюванні виробничих відносин. Прямі податки як елемент податкової системи в економічному аспекті є однією з найважливіших фінансових категорій, найдавнішою формою фінансових відносин між державою та членами суспільства. Щодо правових відносин, то вони є обов'язковими індивідуальним безеквівалентними платежами, які сплачують до бюджету юридичні та фізичні особи. Система прямих податків в Україні складається з двох підсистем, а саме прибуткового та майнового оподаткування.

Непрямі податки відіграють значну роль у формуванні доходів держави та податковому регулюванні. Відповідно до світової практики, непрямі або податки на споживання нараховують три основні види: податок з обороту, податок із продаж і податок на додану вартість (ПДВ), який сьогодні є провідним непрямим податком у практиці розвинених країн. Загальним для непрямих податків є те, що всі вони спрямовані на кінцеве споживання і несуть фіскальну навантаженість без будь-яких додаткових застережень щодо використання отриманих сум. Це має суттєве значення у вирішенні питань формування податкової системи будь-якої країни.

Аналіз характеру основних функцій предмета дослідження – фіскальної та регулюючої – дозволяє розкрити економічну сутність категорії «податки» за двома напрямками: як складовий елемент наповнення державної казни, та як інструмент впливу держави на інших суб'єктів господарювання у країні. До основних елементів податків належать такі: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

В даний час спостерігаються постійні зміни в системі оподаткування. Першим кроком на шляху реалізації реформ має стати вивчення зарубіжного досвіду оподаткування доходів фізичних осіб. Розглянемо докладніше, яким чином зарубіжні країни вирішують проблему справедливості оподаткування доходів фізичних осіб при розробці податкової політики.

Проблеми обліку розрахунків із бюджетом є одними з найбільш складних, трудомістких, і відповідальних у бухгалтерському обліку. Облік розрахунків із бюджетом у сучасних умовах вимагає постійного вдосконалення як в організаційному, так і в методичному плані. Поліпшення системи обліку взаєморозрахунків із бюджетом, які повинні базуватися на єдиній системі показників бухгалтерського обліку, скорочувати додаткові бухгалтерські операції, зумовлені чинним податковим законодавством.

Оцінивши облік в оподаткуванні СФГ «Лан» можна відзначити, що

господарство сплачує єдиний податок, податок на додану вартість, податок з доходів фізичних осіб, військовий збір та єдиний соціальний внесок. Господарство дотримується норм чинного податкового та бухгалтерського законодавства, облікова інформація щодо розрахунків з бюджетом є достовірною.

Аналізуючи думки вчених, можна узагальнити певні пропозиції щодо бухгалтерського обліку розрахунків із бюджетом, а саме:

- необхідно спростити форми податкової звітності шляхом виключення даних, які дублюються в інших формах звітності; скоротити до мінімуму (1-2) окремі додатки до податкових декларацій, оскільки вони не несуть суттєвої інформації під час прийняття економічних рішень у процесі контролю діяльності підприємства;

- включити окремий розділ «Організація обліку податкових платежів» у Наказ про облікову політику; доповнити примітки до річної фінансової звітності розділом XIV «Податки, збори, внески»;

- розподілити обов'язки між працівниками відділу бухгалтерського обліку, що дасть змогу забезпечити складання повної і правдивої інформації про діяльність підприємства без додаткових витрат на утримання персоналу.

Розглянувши основні проблемні аспекти облікового забезпечення податкових розрахунків суб'єктів господарювання України, підтримуємо думку науковців про те, що необхідно запропонувати заходи щодо оптимізації облікового процесу на рівні держави: спрощення податкової звітності шляхом уникнення дублювання інформації. На рівні окремого суб'єкта господарювання: розроблення в Наказі про облікову політику розділу «Податкові розрахунки підприємства: організація і методика»; створення Графіку документообігу; оновлення програми «1С: Бухгалтерія».

Залежність системи оподаткування від методичного інструментарію бухгалтерського обліку вимагає від підприємств виважено здійснювати формування облікової політики для цілей оподаткування. Моделювання різних варіантів облікової політики для цілей оподаткування покликане

забезпечити виконання низки завдань, серед яких: надання своєчасної та доречної інформації, уніфікація облікових процедур для різних цілей, оптимізація величини податків.

Вивчення системи адміністрування податків свідчить про необхідність її удосконалення в таких напрямках:

- налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків;
- зниження загального рівня податкового навантаження;
- посилення відповідальності як платників податків, так і податкових органів за недотримання податкового законодавства;
- боротьба з корупцією в країні;
- адміністрування ПДВ за диференційованими ставками;
- оподаткування ПДФО спільних доходів сім'ї;
- перегляд розмірів і умов надання податкових соціальних пільг у результаті підвищення розміру прожиткового мінімуму за рахунок збільшення вартості споживчого кошика для задоволення основних потреб людини;
- удосконалення облікової роботи фіскальних органів;
- посилення автоматизації процесу адміністрування податків;
- покращення якості обслуговування платників податків.

Таким чином, удосконалення системи адміністрування податків має базуватися на подальшому розвитку партнерських взаємовідносин між платниками та податковими органами, у результаті чого конституційний обов'язок громадян сплачувати платежі податкового характеру буде трансформований із примусового на добровільний.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністрування податків та обов'язкових платежів: навч. посібник / А. С. Крутова, І. С. Андрющенко; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Харків: Видавець Іванченко І. С., 2016. 139 с.
2. Альошкін В.С., Ліхоносова Г.С. Моніторинг податкових ризиків як підґрунтя забезпечення фінансової рівноваги підприємства. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2431/1/7.pdf> (дата звернення: 20.09.2020).
3. Андрущенко В. Л. Податкова система: навч. посіб. / за заг. ред. В.Л. Андрущенка. Київ: ЦУЛ, 2015. 416 с.
4. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2018. 280 с.
5. Бойко О.Я. Теоретичні підходи та методи формування сучасної податкової системи. *Теорія та практика державного управління*. 2017. №3 (58). С. 2-8.
6. Бойко О. Ефективність системи податкового адміністрування в Україні. URL: http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/visnyk20/fail/Bojko.pdf (дата звернення: 20.09.2020).
7. Бондар Г.Ф. Актуальні проблеми організації бухгалтерського та податкового обліку в умовах податкового реформування. URL: <http://elar.nung.edu.ua/bitstream/123456789/7389/1/6930p.pdf> (дата звернення: 20.09.2020).
8. Бурко К.В. Калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2013. Вип. 10(3). С. 119-126.
9. Буцька О.Ю., Тимошенко О.В., Продай І.А. Непрямі податки:

економічна сутність, види, переваги та недоліки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. №8. С. 67-72.

10. Веремчук Д.В. Організація податкового обліку на підприємстві: історичний огляд і систематизація наукових поглядів. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/92824/06-Veremchuk.pdf?sequence=1> (дата звернення: 20.09.2020).

11. Волкова К. Податкове консультування в Україні як складова процесу адміністрування податків. URL: irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?...2... (дата звернення: 20.09.2020).

12. Волошенюк І.Є. Організація бухгалтерського обліку податкових розрахункових платежів. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2017. 229 с.

13. Гайдай В.І. Механізми державного регулювання ПДФО в умовах децентралізації влади в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. №17. С. 69-74.

14. Гмиря В.П. Роль податків в умовах забезпечення розвитку економіки України. *Фінансовий простір*. 2014. №4 (16). С. 58-62.

15. Городецька Т.Е., Андрієнко Ю.С. Сучасні форми прямого оподаткування. *Інфраструктура ринку*. 2019. Випуск 30. С. 397-401.

16. Господарський кодекс №436-XV від 06.01.2018 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.09.2020).

17. Грановська І.В. Вплив оподаткування на економічну діяльність підприємств. *Молодий вчений*. 2017. №1 (41). С. 568-571.

18. Державна податкова служба України: веб-сайт. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatkov-i-zboriv> (дата звернення: 20.09.2020).

19. Жиряда Х.В., Савчук Д.Г. Вдосконалення обліку податкових розрахунків на підприємствах України. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск 18. С. 900-907.

20. Жмудінський В.П. Вдосконалення механізму справляння єдиного

податку четвертої групи у процесі здійснення реорганізації сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. №1. Том 2. С. 111-114.

21. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. №2768-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення: 20.09.2020).

22. Іванчук Н.В. Економічна сутність соціальних податків. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2014. Випуск 27. С. 79-83.

23. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 20.09.2020).

24. Каламбет (Юдіна) С.В., Ткаченко В.Є. Податки як інструмент вирівнювання фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 5. С. 350-356.

25. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. №5. URL:

<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7048> (дата звернення 20.09.2020).

26. Коваль Н.І. Особливості облікової політики фермерських господарств. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/8819.pdf> (дата звернення: 20.09.2020).

27. Коптева Г.М. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. посіб. Х. : Вид-во «Підручник НТУ «ХПІ», 2018. 493 с.

28. Красота О.Г. Сутність та класифікація податків. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Випуск 3 (03). С. 250-253.

29. Крупей Н. С. Деякі аспекти формування облікової політики для цілей оподаткування. *Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент*. 2012. Вип. 9(2). С. 231-240.

30. Кузьома В.В., Степанова А.О. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку розрахунків із бюджетом аграрних підприємств та шляхи їх вирішення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 20. С. 990-992.

31. Кушніренко О.А. Обліково-інформаційне відображення оподаткування сільськогосподарських підприємств у контексті їх сталого розвитку. *Облік і фінанси*. 2017. №1 (72). С. 35-44.

32. Лень В.С., Зоценко Д.В. Щодо вибору форми бухгалтерського обліку в фермерських господарствах. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: економічні науки*. 2014. №1. С. 237-246.

33. Ломака Є.А. Дослідження існуючих систем оподаткування в країнах з розвинутою економікою. *Вісник ХНУ імені В.Н. Каразіна. Серія «Міжнародні відносини. Економіка, Країнознавство. Туризм»*. 2019. Випуск 9. С. 115-120.

34. Лугова Х. Удосконалення адміністрування в Україні з урахуванням європейського досвіду. *Фінансове право*. 2018. №12. С. 230-233.

35. Магопєць О.А., Кузьменко Г.І. Моделі організації податкового обліку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 25. С. 418-426.

36. Малкіна Я.Д. Економічний зміст податків, їх роль та сучасний стан податкової системи України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 6. С. 854-858.

37. Маслак О.В., Швагер О.А. Встановлення сутності та причин ухилення від сплати податків як фактор протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. №5. С. 178-181.

38. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. №390. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html (дата звернення:

20.09.2020).

39. Методичних рекомендацій з організації й ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 2.07.2001 р. № 189. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN3048> (дата звернення: 20.09.2020).

40. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України 28.03.2013 р. №433. URL: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1 (дата звернення: 20.09.2020).

41. Мисник Г.М., Безкровний О.В., Романченко Ю.О. Податкові ризики: характеристика та шляхи оптимізації. *Економіка та управління підприємством*. 2016. №6 (180). С. 158-166.

42. Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 4. С. 1007-1012.

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства Фінансів України від 25.01.2012 р. №52. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 20.09.2020).

44. Нездойминого О.Є. Податки – основний важіль макроекономічного регулювання. *Економіка і суспільство*. 2016. Випуск №2. С. 142-146.

45. Нестеренко Ю.О. Організація обліку фермерських господарств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 31. С. 219-229.

46. Нікітішин А.О. Зарубіжна та вітчизняна економічна думка про виникнення і сутність податків. *Економіка та держава*. 2011. №1. С. 16-18.

47. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування: навч. посіб. / М.І. Бондар та ін.; за заг. ред. М.І. Бондаря та Н.М. Лисенко. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. 585 с.

48. Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В.

Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.

49. Основи оподаткування: навч. посіб. [Електронний ресурс] / Андрущенко В. Л., Панура Ю. В., Швабій К. І. та ін.; за заг. ред. д.е.н, проф. Андрущенко В. Л. Ірпінь: Видавництво УДФСУ, 2018. 134 с.

50. Пантелеєв В.П. Еволюція визначення «Податкова звітність». *Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково–виробничий журнал*. С. 171-176. URL: www.nbuv.gov.ua (дата звернення: 20.09.2020).

51. Петрова Л.С., Андреев П.С. Сутність податкового обліку та реалізація прав щодо сплати податків. VII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті». 5-9 грудня 2016 р. Одеса. С. 76-80.

52. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №1591. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.09.2020).

53. Податкова система: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2015. 416 с.

54. Податковий кодекс України.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n256> (дата звернення: 20.09.2020).

55. Подолянчук О.А. Облікова політика податків і зборів. Економічні підсумки 2016 року: досягнення, тенденції та перспективи: матер. міжнар. наук.-практ. конф. 18-19 лист. 2016 р. Одеса: ОНУ ім. І.І. Мечникова, 2016. 180 с.

56. Подолянчук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2020/78.pdf (дата звернення: 20.09.2020).

57. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання*

науки і практики. 2017. №1. С. 82-102.

58. Подолянчук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

59. Подолянчук О.А. Облік та оподаткування розрахунків за поточними виплатами працівникам. Theoretical and practical aspects of the development of the European Research Area: monograph / edited by authors. – 1st ed. – Riga, Latvia: «Baltija Publishing», 2020. 322 p. (С. 220-246).

60. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. №39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 20.09.2020).

61. Попова В. Удосконалення структурно-організаційної моделі податкової політики в умовах євроінтеграції. *Економіка. Фінанси. Право*. 2016. Випуск 11. С. 15-18.

62. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ:, «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.

63. Правдюк М.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління ліквідністю аграрних підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №2.С.124-139.

64. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL.

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 20.09.2020).

65. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб-підприємців»: Закон України №786-IX від 14.07.2020 р.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/786-20#Text> (дата звернення: 20.09.2020 р.).

66. Про фермерське господарство. Закон України від 19.06.2003 р. №973-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15> (дата звернення:

20.09.2020).

67. Рейнська В.Б. Податки як фінансова основа існування держави. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2018. Том 29 (68). № 1. С. 96-102.

68. Садовська І.Б., Бабіч І.І., Нагірська К.Є. Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження. *Облік і фінанси*. 2019. №4 (86). С. 45-53.

69. Свідерський Д. Методологічні основи податкового обліку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. Вип. 22. Ч. 1. С.296-302.

70. Сидоренко Р.В. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств: сучасний стан та перспективи. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Випуск 12-2. С. 173-176.

71. Сколотій І.В. Єдиний податок за спрощеною системою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, його облік та звітність. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2015. № 4. С. 198-207. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau_ekon_2015_4_24 (дат звернення: 20.09.2020).

72. Смірнова О.М. Проблематика податкового консультування в Україні як складової процесу адміністрування податків. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. Вип. 12 (139). С. 3-10.

73. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. Вип. 7-8. С. 47-52.

74. Статут господарства.

75. Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Концепція суттєвості в обліковій та аудиторській практиці. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 6. С. 72-86.

76. Трофімова М.О. Податок на доходи фізичних осіб: фінансова та соціально-регулятивна роль. *Ефективна економіка*. 2012. №2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=947> (дата звернення: 20.09.2020).

77. Турянський Ю. І. Податки як суспільно-економічна категорія їх функції та види. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Випуск 24.1. С. 296-302. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnltu_2014_24.1_53.pdf (дата звернення 20.09.2020).

78. Тучак Т.В., Богдан С.В. Актуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 1 (18). С. 312-316.

79. Федоришина Л.І., Цуркан А.О. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 2-2 (45). С. 137-139.

80. Фінансовий облік І: підручник / Я.П.Іщенко, О.А.Подольчук, Н.І. Коваль. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2020. 496с.

81. Хлівний В.К., Степура М.М. Суперечлива сутність податків як джерело ризиків бюджетних втрат. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. №17. С. 28-32.

82. Хромушина Л.А. Спрощена система оподаткування в Україні: реальї, проблеми та перспективи застосування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Випуск 14. С. 875-879.

83. Шевчук С.В., Зайцева А.Д. Моделювання облікової політики для цілей оподаткування прибутку. *Інфраструктура ринку*. 2018. Випуск 23. С. 319-323.

84. Шот А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємствах України. 2018. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. Випуск 2. С. 151-160.

85. Ярема Б.П., Кекош І.Г. Удосконалення процесу справляння податку на доходи фізичних осіб у сьогоденних реаліях. *Молодий вчений*. 2018. №10 (62). С. 899-903.