

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Обліково-контрольні аспекти розрахунків

ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718-1-з
спеціальності облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
спеціалізації облік і аудит на підприємствах
малого бізнесу

Х.В. Драбець

Керівник: к.е.н., доцент Уманська Ю.М.

Рецензент: д.е.н., професор Шмиголь Н.М.

Запоріжжя 2019

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Освітній рівень магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування, освітня програма облік і аудит

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь
«_____» _____ 2019 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Драбець Христині Володимирівні

1. Тема роботи: Обліково-контрольні аспекти розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками
керівник роботи Уманська Ю.М., к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 2 грудня 2019 року.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розглянути соціально-економічну сутність та функції податків, питання класифікації податків та нормативні принципи побудови вітчизняної системи оподаткування, систематизувати теоретико-нормативні особливості організації розрахунків малого підприємства з бюджетом за податками, дослідити наявну систему обліку розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками та розробити пропозиції щодо її вдосконалення, проаналізувати порядок внутрішнього та податкового контролю розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками та розробити пропозиції щодо оптимізації наявного податкового навантаження.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 10 рис., 18 табл.

6. Консультанти розділів роботи

| Розділ | Консультант | Підпис, дата | |
|--------|---------------------------------|----------------|------------------|
| | | Завдання видав | Завдання прийняв |
| 1 | к.е.н., доцент Уманська Ю.М. | 19.08.2019 | 19.08.2019 |
| 2 | к.е.н., доцент Уманська Ю.М. | 16.09.2019 | 16.09.2019 |
| 3 | к.е.н., доцент Уманська Ю.М. | 07.10.2019 | 07.10.2019 |

7. Дата видачі завдання 08 липня 2019 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| № з/п | Назва етапів кваліфікаційної роботи | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
|-------|--|-------------------------------|----------|
| 1. | Складання плану роботи, підбір літератури | липень 2019 | виконано |
| 2. | Написання вступу | липень 2019 | виконано |
| 3. | Виконання першого розділу | серпень 2019 | виконано |
| 4. | Виконання другого розділу | вересень 2019 | виконано |
| 5. | Виконання третього розділу | жовтень 2019 | виконано |
| 6. | Написання висновків | листопад 2019 | виконано |
| 7. | Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії | листопад 2019 | виконано |
| 8. | Подання роботи на кафедру | грудень 2019 | виконано |

Студентка _____ Х.В. Драбець
(підпис)

Керівник роботи _____ Ю.М. Уманська
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ Ю.М. Уманська
(підпис)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 123 с., 10 рис., 18 табл., 2 додатки, 64 джерела.

Об'єкт дослідження – процес обліку та контролю розрахунків малого підприємства ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку та контролю розрахунків малого підприємства ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками з метою підвищення ефективності діяльності та зміцнення конкурентоспроможності підприємства.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, синтезу, моделювання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням організації обліку та контролю розрахунків малого підприємства з бюджетом за податками, оптимізацією оподаткування та підвищенням таким чином ефективності його діяльності. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення управління процесом оподаткування малих підприємств шляхом визначення основних елементів спрощеної системи оподаткування в системі управління малим підприємством;

– методичне забезпечення побудови якісної системи внутрішнього контролю розрахунків малого підприємств з бюджетом за податками шляхом систематизації основних завдань такого внутрішнього контролю.

За підсумками проведеного дослідження сформовані пропозиції щодо вдосконалення порядку відображення в обліку нарахування єдиного податку з метою підвищення якісного рівня даних обліку та звітності щодо витрат та фінансових результатів і спрощення процедури моніторингу доцільності застосування спрощеної системи оподаткування, а також розроблені пропозиції щодо реорганізації ТОВ «ГЕЛФ» шляхом виокремлення реалізації витратних матеріалів та запасних частин в окреме підприємство із подальшим застосуванням загальної системи оподаткування, що в цілому дозволить підвищити рівень прибутковості даного бізнесу.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками, забезпечити якісний методичний рівень управління процесом оподаткування малих підприємств, досягти оптимізації податкових платежів малого підприємства і підвищити таким чином ефективність його діяльності та конкурентоспроможність. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня організації обліку та контролю розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками, а також на оптимізацію податкового навантаження та підвищення ефективності діяльності малих підприємств.

МАЛЕ ПІДПРИЄМСТВО, ПОДАТКИ, ОПОДАТКУВАННЯ,
РОЗРАХУНКИ, СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ,
УПРАВЛІННЯ, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ,
ЄДИНИЙ ПОДАТОК, ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ОПТИМІЗАЦІЯ
ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

SUMMARY

Qualifying work: 123 pp., 10 fig., 18 tab., 2 annex, 64 references.

The object of study is accounting and control process of the calculations of the small enterprise LLC «GELF» with the budget for taxes.

The purpose of the qualification work is to justify of the theoretical regulations and work out practical recommendations to improve the organization accounting and control of the calculations of the small enterprise LLC «GELF» with the budget for taxes in order to increase the efficiency of activities and strengthen the competitiveness of the enterprise.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic events and processes. During research performance scientific methods of cognition were used: methods of scientific analysis, the dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis, simulation.

Scientific novelty of the results is theoretical and methodical substantiation and solving complex issues related to improving of the organization of accounting and control of the calculations of the small enterprise LLC «GELF» with the budget for taxes and optimization of taxation increasing the efficiency of its activities. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

- methodological support of small business tax management by identifying the basic elements of a simplified tax system in a small business management system;

- methodological support for building a high-quality internal control system for small businesses with the budget for taxes by systematizing the main tasks of such internal control.

According to the results of the research generated proposals were made to

improve the procedure for displaying a single tax in accounting for the purpose of improving the qualitative level of accounting data and costs and financial results and simplifying the procedure for monitoring the feasibility of applying a simplified tax system, as well as developed proposals for reorganization through LLC «GELF» separation of the realization of consumables and spare parts in a separate enterprise with the subsequent application of the general system of taxation, which will increase the profitability of this business.

The application of proposed recommendations in practice will improve the quality of the organization of accounting and internal control of small businesses with the budget for taxes, provide a qualitative methodological level of management of the taxation of small enterprises, achieve optimization of tax payments of small businesses and thus increase its efficiency and competitiveness. The results of research are aimed at improving the quality level of the organization of accounting and control of small enterprises with the budget for taxes, as well as optimizing the tax burden and improving the efficiency of the operation of small enterprises.

SMALL ENTERPRISE, TAXES, TAXATION, SIMPLIFIED TAX SYSTEM, MANAGEMENT, ACCOUNTING, CONTROL, VALUE ADDED TAX, SINGLE TAX, FINANCIAL RESULTS, OPTIMIZATION OF TAX PAYMENTS

ЗМІСТ

| | |
|--|-----|
| Завдання на кваліфікаційну роботу | |
| Реферат | |
| Summary | |
| Вступ..... | 10 |
| 1 Теоретико-нормативні основи організації розрахунків з бюджетом за податками | |
| 1.1 Соціально-економічна сутність та функції податків..... | 16 |
| 1.2 Класифікація податків та система оподаткування в Україні | 26 |
| 1.3 Особливості організації розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками | 38 |
| 2 Особливості організації розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками | |
| 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... | 50 |
| 2.2 Облік розрахунків з бюджетом за податками..... | 58 |
| 2.3 Особливості організації фінансового та податкового обліку за податком на додану вартість | 68 |
| 2.4 Пропозиції щодо підвищення якісного рівня обліку розрахунку з бюджетом за податками платників єдиного податку..... | 80 |
| 3 Особливості організації контролю розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками | |
| 3.1 Формування системи внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками..... | 85 |
| 3.2 Сутність та порядок проведення податкового контролю розрахунків з бюджетом за податками..... | 97 |
| 3.3 Оптимізація рівня оподаткування як складова системи внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками..... | 105 |
| Висновки..... | 110 |

| | |
|---|-----|
| Перелік посилань..... | 115 |
| Додаток А Пропозиції щодо вдосконалення відображення в обліку та фінансовій звітності ТОВ «ГЕЛФ» нарахування єдиного податку..... | 122 |
| Додаток Б Схема реорганізації ТОВ «ГЕЛФ» з метою оптимізації податкових платежів..... | 123 |

ВСТУП

Податки є важливою соціально-економічною категорією, що визначає фінансові відносини держави та суспільства в особі економічних суб'єктів – підприємств та громадян. Основними донорами бюджету є відповідно до чинної вітчизняної системи оподаткування саме підприємства, адже більшість податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів забезпечується саме підприємствами.

Для будь-якого підприємства податки та оподаткування є важливою складовою господарської підприємницької діяльності. Суми податків та зборів, визнані до сплати за рахунок підприємства, суттєво впливають на результати його діяльності, фінансовий стан та конкурентоспроможність. Навіть, якщо податки утримуються із доходів, що підприємство сплачує фізичним особам, як у випадках із податком на доходи фізичних осіб і військовим збором, підприємство як джерело виплати доходу несе відповідальність за правильний розрахунок, утримання та перерахування до бюджету вищеназваних платежів.

Менеджмент будь-якого підприємства принципово зацікавлений в організації якісного управління процесом оподаткування. Саме таке управління має вирішити завдання, пов'язані із забезпеченням повноти та своєчасності нарахування та сплати податків до бюджету, захистом підприємства як платника податків та управлінського персоналу як посадових осіб від штрафних санкцій, а також оптимізацією податкових платежів із дотриманням норм податкового законодавства. Окремо варто відзначити, що для малих підприємств, що мають вибір між загальною та спрощеною системою оподаткування, важливою складовою управління є прийняття обґрунтованого рішення щодо вибору системи оподаткування та подальший моніторинг доцільності її застосування.

Прийняття дієвих управлінських рішень, у тому числі в площині

оподаткування, потребує відповідної інформаційної підтримки, забезпечення якої є одним з основних завдань обліку як складової системи управління. Саме якісна система обліку розрахунків підприємства з бюджетом за податками є важливим елементом управління процесом оподаткування підприємством. Не менш важливою складовою управління є також система внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками, адже саме активне функціонування такої системи на підприємстві має запобігти застосуванню штрафних санкцій до підприємства та його посадових осіб за порушення норм податкового законодавства.

Для малих підприємств питання організації якісної системи обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками набувають особливої актуальності, адже малі підприємства є більш вразливими в порівнянні із великим та середнім бізнесом, а тому для успішної роботи потребують якісного, мобільного та креативного менеджменту.

Таким чином, питання організації обліку та контролю розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками є надзвичайно важливими для вітчизняної економічної науки та підприємницької практики, що і підкреслює актуальність та важливість обраного напрямку дослідження.

Теоретичним та практичним аспектам організації обліку та контролю розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками присвячені дослідження багатьох вчених-економістів, зокрема таких, як В. Андрущенко, П. Буряк, Ф. Бутинець, Н. Гура, В. Кміть, Н. Костіна, О. Мазіна, Н. Малюга, Т. Мельник, М. Михайлов, Т. Острікова, Л. Пантелійчук, Ю. Скорнякова, В. Сопко, В. Шваб та багатьох інших. Проте, незважаючи на велику кількість наукових досліджень щодо особливостей організації обліку та контролю розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками, систематичні зміни вітчизняного податкового законодавства, а також підприємницька практика актуалізують нові завдання та обґрунтовують необхідність подальших наукових досліджень щодо особливостей організації обліку та контролю розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками, у тому

числі в частині розрахунків за єдиним податком.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку та контролю розрахунків малого підприємства ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками з метою підвищення ефективності діяльності та зміцнення конкурентоспроможності підприємства.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- розглянути соціально-економічну сутність та функції податків, питання класифікації податків та нормативні принципи побудови вітчизняної системи оподаткування;

- систематизувати теоретико-нормативні особливості організації розрахунків малого підприємства з бюджетом за податками;

- на основі проведеного дослідження виявити існуючі проблеми організації обліку розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками та розробити пропозиції щодо їх вирішення;

- дослідити практику внутрішнього та податкового контролю розрахунків малого підприємства з бюджетом за податками;

- проаналізувати доцільність застосування ТОВ «ГЕЛФ» спрощеної системи оподаткування та розробити пропозиції щодо оптимізації податкових платежів даного підприємства з метою підвищення ефективності його функціонування та зміцнення конкурентоспроможності.

Об'єкт дослідження – процес обліку та контролю розрахунків малого підприємства ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів організації обліку та контролю розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні проблематики

ідентифікації податків, їх класифікації та функцій), діалектичний метод (при дослідженні вітчизняної системи оподаткування та теоретико-нормативних основ організації розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу та синтезу (при дослідженні наявної на малому підприємстві системи організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками; при оцінці доцільності застосування підприємством спрощеної системи оподаткування), метод синтезу (при визначенні основних елементів спрощеної системи оподаткування в системі управління малим підприємством; під час систематизації процедур внутрішнього контролю розрахунків підприємства з бюджетом за податком на додану вартість), метод моделювання (при розробці та обґрунтуванні пропозицій щодо реорганізації підприємства з метою оптимізації його податкових платежів) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням організації обліку та контролю розрахунків малого підприємства з бюджетом за податками, оптимізацією оподаткування та підвищенням таким чином ефективності його діяльності.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– встановлено, що наявний в ТОВ «ГЕЛФ» порядок відображення в обліку та фінансовій звітності нарахування єдиного податку суперечить принципу нарахування при визнанні витрат, призводить до викривлення даних обліку та звітності щодо витрат та фінансових результатів діяльності та ускладнює процедуру моніторингу доцільності застосування спрощеної системи оподаткування. З метою вдосконалення порядку відображення в обліку нарахування єдиного податку пропонується відокремити суми єдиного податку, що визнаються зобов'язаннями перед бюджетом відповідно до норм податкового законодавства касовим методом, і суми єдиного

податку, що визнаються в обліку витратами оподаткування поточного періоду із дотриманням принципу нарахування;

- систематизовані процедури внутрішнього контролю розрахунків підприємства з бюджетом за податком на додану вартість;

- розроблені пропозиції щодо реорганізації ТОВ «ГЕЛФ» шляхом виокремлення реалізації витратних матеріалів та запасних частин в окреме підприємство із подальшим застосуванням загальної системи оподаткування, що в цілому дозволить підвищити рівень прибутковості даного бізнесу;

набули подальшого розвитку:

- методичне забезпечення управління процесом оподаткування малих підприємств шляхом визначення основних елементів спрощеної системи оподаткування в системі управління малим підприємством;

- методичне забезпечення побудови якісної системи внутрішнього контролю розрахунків малого підприємств з бюджетом за податками шляхом систематизації основних завдань такого внутрішнього контролю.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань оподаткування, а також з питань організації обліку та контролю розрахунків підприємства з бюджетом за податками, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку та оподаткування підприємств.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками, забезпечити якісний методичний рівень управління процесом оподаткування малих підприємств, досягти оптимізації податкових платежів малого підприємства і підвищити таким чином ефективність його діяльності та конкурентоспроможність. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня організації обліку та контролю розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками, а також на оптимізацію податкового навантаження та підвищення ефективності діяльності малих підприємств.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях. Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована наукова стаття «Спрощена система оподаткування: питання нормативного регулювання, аналізу доцільності та відображення в обліку».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 123 сторінках друкованого тексту.

1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ

1.1 Соціально-економічна сутність та функції податків

В сучасному суспільстві податки є об'єктивною соціально-економічною та фінансовою категорією, що відрізняється відповідною зовнішньою формою існування та внутрішнім об'єктивним змістом. В умовах ринкової економіки відносини між державною та економічними суб'єктами щодо сплати податків набувають особливого значення. Умовою виникнення податків варто визнати вважати появу та розвиток держави як такої, що потребує фінансових ресурсів для виконання своїх функціональних обов'язків. В історії розвитку суспільства «жодна держава не змогла обійтись без податків, оскільки для виконання своїх функцій із задоволення колективних потреб вона потребує певну суму коштів, які можуть бути зібрані тільки через податки» [20, с. 36]. Так, Ф. Енгельс, досліджуючи походження родини, приватної власності та держави, характеризує податки як «внески громадян, необхідні для утримання ... публічної влади ...» [59, с. 45].

Податки пройшли тривалу еволюцію від платежів в натуральній формі з безсистемним характером до постійного джерела державних доходів. Так, досліджуючи еволюцію податків та податкової системи, В.І. Островецький, виокремлює три таких основні етапи:

– перший етап – охоплює стародавній світ і початок середніх віків, де податками визнавали данину, майно від промислів;

– другий етап (XVI-XVIII ст.) – перетворив податок у звичайне та постійне джерело доходів шляхом стягнення певної частки з доходів приватних господарств;

– третій етап (XIX-XX ст.) – характеризується перетворення податків на головне, постійне джерело державних доходів; окрім того податки стали визнавати інструментом впливу в руках держави [30, с. 69].

Пов'язані із державним механізмом податкові відносини відрізняються правовою примусово-обов'язковою формою та поза цією формою перестають бути податковими відносинами як такими. Але в той же час правова примусово-обов'язкова форма податків є їх специфічною рисою, а не об'єктивним змістом.

В сучасних умовах податки є ефективним знаряддям втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку. За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному та галузевому аспектах, а також між різними соціальними групами. Цей перерозподіл згладжує вади ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, мотивації праці, підтримання рівня зайнятості.

Економічною основою та необхідною умовою повноцінного функціонування податкової системи є достатній рівень розвитку товарно-грошових відносин, адже податкові відносини у сучасному розумінні це грошові відносини, але в обов'язковій, публічно-правовій, імперативній формі.

Сучасна держава зобов'язана виконувати різноманітні функції, серед яких слід згадати оборонну, правоохоронну, політичну, соціальну, економічну та інші функції, виконання яких прямо або побічно дає суспільний споживчий ефект (результат). У процесі виконання державою названих функцій створюються та розподіляються суспільні блага, які ще називають послугами держави. Основна маса суспільних благ приймає форму неподільних, невідомих та невідчутних державних послуг, що виключають можливість їх прямої оцінки та купівлі-продажу на ринку, як звичайних товарі або послуг. Окрім того, в багатьох випадках послуги надаються особам, які не в змозі заплатити ринкову вартість таких послуг, але в той же

час суспільство в цілому зацікавлене в тому, щоб ці послуги надавались. В цілому ж надання послуг державою при виконанні нею своїх функцій є суспільною необхідністю, що приносить суспільну користь.

Оскільки виробництво та розподіл суспільних благ здійснюється в процесі витрачання податкових доходів, а самі блага найчастіше не підлягають прямому кількісному виміру в натуральній формі та не можуть продаватися у звичайному порядку, то загальним суспільним мірилом надання державою послуг можуть бути лише державні витрати. Відповідно обсяг вироблених та наданих суспільству державних послуг може бути виражений лише побічно через державні витрати. Саме тому П.К. Бечко і Н.В. Лиса ідентифікують податки, «ціну суспільних благ, що надаються суспільству державою» [6, с. 9].

Досліджуючи соціально-економічну природу податків, варто зазначити, що у світовій економічній науці розрізняють два основних системних підходи до обґрунтування проблеми фіскального вибору та трактування категорії «податки».

Перший підхід ґрунтується на визнанні необхідної обов'язковості податків та податкових платежів. Податки як ціна суспільних благ у цій концепції одночасно розглядаються у двох аспектах – цільовому і примусовому. «Цей напрям фінансової думки базується на тезі, запропонованій ще Е. Саксом, а саме: послух і примус є необхідними елементами податкової теорії. В теоретичному трактуванні примусовий характер сплати обов'язкових платежів державі в обмін на суспільні блага у фінансовій літературі називають податком за А. Пігу» [16, с. 17].

На відміну від розуміння податку, як примусу законослухняних платників-виконавців, інший напрям фіскальної теорії визнає податок як громадський обов'язок. Податок, що сплачується на основі свідомого індивідуального вибору і власної оцінки характеру державної діяльності громадянином, дістав назву «податок Кларка», від імені американського економіста Едварда Кларка. Отже, «відбувається певна трансформація від

розуміння податку як принципово обов'язкового платежу державі до розуміння його як усвідомленої необхідності. Е. Кларк формує проблему фіскального вибору як економічну теорію демократії, де існує згода громадян-виборців оплачувати податками зроблений ними вибір державотворення» [16, с. 17].

Сутність податків як соціально-економічної категорії знаходить своє відображення у визначеннях, які формуються різними науковцями. Окремі з таких визначень систематизовано в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Ідентифікація категорії «податки» у наукових дослідженнях

| Визначення | Автор та джерело |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Податок – встановлений державою обов'язковий збір із фізичних та юридичних осіб (населення, підприємств, організацій та ін.) в державні і місцеві бюджети | Глумачний словник сучасної української мови [49, с. 335] |
| Податки – демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам | В.Л. Андрущенко [1, с. 149] |
| Податок – це примусова сплата уряду господарством або фірмою грошових коштів (чи передача послуг і товарів), в обмін на які господарства чи фірма безпосередньо не отримують товари чи послуги, при цьому така сплата не є штрафом, що накладений судом за незаконні дії | С.Л. Брю, К. Р. Макконел [7, с. 390] |
| Податок – це специфічна, ірраціональна і монопольна ціна послуг держави, пов'язаних з виконанням нею своїх функцій | П.К. Бечко, Н.В. Лиса [6, с. 13] |
| Податки – частина коштів, що вилучаються у підприємств і населення державою з метою реалізації її функцій (соціальних, економічних, правових, політичних, військових тощо) | М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська [10, с. 5] |
| Податки – обов'язкові та за юридичною формою індивідуальні безвідплатні платежі фізичних і юридичних осіб, впроваджені державою з визначенням їх розмірів, порядку та строків сплати до бюджетів різних ланок або до державних цільових фондів | Крупей Н.С. [20, с. 36] |
| Податки – це фінансові відносини між державою і платниками податків, що виникають з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій | М.М. Коцупатрий, С.І. Ковач, В.В. Мельничук [18, с. 5] |
| Податок є індивідуально безкоштовним безумовним цільовим платежем, який вноситься до бюджету певного рівня. | В.М. Прусс, Н.Г. Шпак, В.М. Пітерська [41, с. 4] |

Продовження табл. 1.1

| 1 | 2 |
|--|---|
| Податки – це обов’язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення державою покладених на неї функцій | В.І. Оспішев, О.П. Близнюк, Л.І. Лагнова [29, с. 176] |
| Податок – це законодавчо встановлений розмір грошової заборгованості перед бюджетом для фінансування потреб держави, який розраховується та надається платниками до податкових інспекцій у встановлений термін на підставі відповідної форми звітності, згідно з якою підлягає внесенню до державного або місцевого бюджету в граничні строки, а також за несплату якого встановлені фінансові санкції та контроль здійснюється органами податкової служби | С.Я. Салига, Т.О. Меліхова [45, с. 14] |
| Податок – обов’язковий, індивідуально безоплатний платіж, що стягується органами державної влади з юридичних та фізичних осіб з метою фінансового забезпечення діяльності держави та місцевих органів самоврядування | Ю.Б. Скорнякова [47, с. 75] |
| Податки – форма економічних відносин із розподілу та перерозподілу національного доходу відповідно до потреб фінансування державних витрат; вихідна категорією фінансів, економічний фундамент функціонування держави і найважливіша форма регулювання ринкових відносин | В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П’ятаченко [53, с. 48] |

Окремої уваги також заслуговує визначення, що представлено основним нормативним документом, що визначає податкову систему в Україні – Податковий кодексом України, а саме: «податком є обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу» [34].

Розглядаючи податки, як сучасну понятійну категорію, доцільно також звернутися до юридичного досвіду, адже на податки як категорія відрізняються також відповідним юридичним аспектом. Так, аналізуючи податок з юридичного погляду, І. Бабін вказує, що «в податку представлені засадничі публічні та приватні начала суспільного розвитку, його статика й динаміка, дискретність та неперервність, уявлення про суспільну справедливість та їх найрізноманітніші втілення» [2, с. 69].

Повертаючись до соціально-економічної природи податків, варто зазначити, що в сучасній світовій економічній науці відбувається

трансформація у бік розуміння податків як усвідомленої необхідності. Для економічних суб'єктів податок може бути поганим або дуже поганим, адже він, навіть й мінімальний, скорочує їх реальні доходи, але його сплата є обов'язковою для задоволення суспільних потреб і не залежить від бажання та волі конкретного платника. Цікавою з цього приводу є думка А.І. Крисоватого, який зазначає, що «проблема фіскального вибору – своєрідна економічна теорія демократії, де є згода населення оплачувати вибір державотворення, який воно зробило. За цих обставин необхідно віднайти рівновагу, з одного боку, між неминучим фіскальним примусом і самооподаткуванням, а з іншого – між реальним податковим навантаженням та конкретними вигодами від сплати податків» [19, с. 37].

Доведення до свідомості людей цінності податків є, за думкою П.К. Бечко і Н.В. Лисої, одним із пріоритетних напрямків формування податкової культури. «Платники податків повинні розуміти, що несплата податків різнозначна крадіжці. Поряд з цим представникам державної влади необхідно усвідомлювати, що розміри встановлених ними податків повинні хоч би приблизно відповідати обсягам та якості фактично наданих послуг, а також те, що податкові відносини потребують управління відповідно до ринкових методів» [6, с. 14].

Досліджуючи соціальну-економічну природу фінансових відносин в частині податків, слід також звернути увагу на те, що джерелом податків є нова вартість національного доходу. Стягнення державою на користь суспільства певної частки вартості валового внутрішнього продукту у вигляді обов'язкового внеску і становить сутність податку. Економічний зміст податків відображається взаємовідносинами господарюючих суб'єктів та громадян, з одного боку, та держави – з іншого, з приводу формування державних фінансів. Незалежно від об'єкта оподаткування загальним джерелом податкових надходжень є валовий внутрішній продукт. Саме він формує первинні грошові доходи основних учасників суспільного виробництва і держави як організатора господарської діяльності у

національному масштабі. В цьому сенсі доцільно зазначити, що в умовах сучасного ринкового господарства податки є не лише джерелом доходів бюджету, а й як важливий інструмент державного регулювання економіки.

Дослідження економічної сутності податків може бути доповнене відокремленням характерних ознак податків, що наведені на рис. 1.1.



Рис. 1.1 Характерні ознаки податку [16, с. 23]

Сутність податків конкретизується та проявляється на практиці через їх функції, без визначення яких неможливе розкриття суспільного призначення податків. За визначенням Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого та О.М. Десятник «функції податку – це вияви його сутності в дії, спосіб вираження його властивостей» [16, с. 26].

Серед науковців не існує єдиного підходу щодо виокремлення та трактування функцій податків. Так, Я.Д. Малкіна стверджує, що «... традиційна економічна теорія виділяє такі два напрями функцій: фіскальну (з лат. *fiſcus* – державна казна) та регулюючу. ... проте в сучасних дослідників існують доповнення списку поглибленими функціями, такими як контрольна, розподільча, стимулююча» [23, с. 855].

Як вже зазначалось вище, у економічній літературі відсутній єдиний підхід щодо системи функцій податків. Так, М.М. Коцупатрий, С.І. Ковач, В.В. Мельничук в якості основних функцій податків зазначають фіскальну, регулюючу та контролюючу функції [18, с. 6]. За думкою П.К. Бечко і Н.В. Лисої «податки як фінансова категорія об'єктивно виконують чотири функції: сукупного грошового еквівалент вартості послуг держави, фіскальну, регулюючу і контролюючу» [6, с. 16]. В.М. Прусс, Н.Г. Шпак, В.М. Пітерська вказують такі функції податків як фіскальна, соціальна, регулююча (стримуюча підфункція, стимулююча підфункція, підфункція відтворювального призначення) [41, С.5-6]. Схема Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого і О.М. Десятник передбачає відокремлення фіскальної та розподільчо-регулюючої функцій, остання з яких поділяється на економічну (стримуючу і стимулюючу) та соціальну [16, С. 28-29]. О.Є. Незмойминова в науковій статті досліджує такі функції податків як фіскальна, регулююча, контрольна, стимулююча та соціальна [28, с. 143].

Авторське виокремлення та характеристика функцій податків представлені на рис. 1.2.

Дослідження авторів та аналіз сучасних світових та вітчизняних тенденцій показує, що обов'язковим у визначенні сутності податків та оподаткування є можливість поповнювати бюджет країн, тобто особливого значення надається фіскальній функції податків. Саме тому цілком доцільно, що «у більшості економічних видань сучасності категорію «податки» трактують як обов'язкові платежі, що стягуються в установленому законом порядку і спрямовуються на фінансування державою її функцій» [23, с. 855].

В той же час варто визнати, що регулююча функція податків є не менш важливою, ніж фіскальна. Так, О.В. Мірчев, акцентуючи регулюючу функцію податків, запропонував просте і містке визначення даної економічної категорії: «податки є одним з найефективніших важелів забезпечення розвитку економіки» [26, с. 137].



Рис. 1.2 Функції податків як соціально-економічної категорії

При розгляді податків як державного інструменту впливу на економіку країни доцільно згадати про ефективність такого впливу. Встановлюючи податкове навантаження на здійснення того чи іншого виду діяльності, держава визначає рівень економічного клімату для розвитку суб'єктів господарювання. З одного боку, податковий тиск має бути помірним, а з іншого, – податкові надходження мають бути стабільними та досягати рівня, що надавав би змогу державі забезпечити свої видатки.

Важливою складовою дослідження економічної сутності податків, що формують сучасні системи оподаткування, є чітко визначення основних елементів, які зумовлюють внутрішній зміст даної економічної категорії. Систематизація основних елементів представлена в таблиці 1.2. (складено за джерелами [1, с. 241; 4, С. 194-195; 20, с. 38; 23, с. 856; 34; 50, с. 300])

Основні елементи податків

| Елемент податку | Характеристика елемента податку |
|--|---|
| Суб'єкт оподаткування (платник податку) | 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 |
| Об'єкт оподаткування | явище, предмет або процес – 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, із наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку |
| База оподаткування | фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання |
| Ставка податку | розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування; під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок. Ставки податків можуть бути визначені як в гривнях стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування, так й у відсотках від бази оподаткування |
| Порядок обчислення податку | сукупність дій платника податків (податкового агента) або податкового органу з визначення суми податку, що підлягає до сплати |
| Податковий період | період часу, з урахуванням якого здійснюється розрахунок та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий Кодекс України характеризує базовий податковий (звітний) період як період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати їх до бюджету. Податковим (звітним) періодом за різними податками може бути календарний місяць, календарний квартал, календарний рік. |
| Строк та порядок сплати податку | 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 |
| 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 |

Подальше дослідження теоретичних та нормативних основ організації розрахунків за податками продовжимо розглядом питань щодо класифікації податків та організації вітчизняної системи оподаткування.

1.2 Класифікація податків та система оподаткування в Україні

Еволюція податкових відносин знайшла своє відображення в існуванні різноманітних форм та видів податків. Для зв'язування місця та ролі кожного з них у суспільному виробництві важливим інструментом є класифікація, що сприяє досконалому відображенню специфічних особливостей окремих видів податків та дозволяє розширити розуміння соціально-економічної природи податків як таких.

Враховуючи багатогранність податків як соціально-економічної категорії, класифікувати їх можна за різними ознаками. Так, класифікація, наведена М.М. Коцупатрим, С.І. Ковачем, В.В. Мельничуком, передбачає відокремлення таких класифікаційних ознак як форма оподаткування, економічний зміст об'єкта оподаткування, спосіб стягнення та рівень державних структур, до бюджету яких здійснюється стягнення [18, с. 7]. В.М. Прусс, Н.Г. Шпак, В.М. Пітерська класифікують податки:

- залежно від компетенції органу, який вводить в дію податковий платіж на відповідній території;
- залежно від каналу надходження;
- залежно від платника;
- залежно від форми оподаткування;
- залежно від періодичності стягування [41, С. 9-10].

За класифікаційною схемою, наведеною Н.В. Гавриленко, податки можна класифікувати за такими ознаками як суб'єкт оподаткування, сфера використання податкових надходжень, повнота прав використання податкових надходжень, економічний зміст об'єкта оподаткування, форма сплати, спосіб справляння, рівень державних структур, що впроваджують податки, джерело сплати, спосіб встановлення податкових зобов'язань, форма оподаткування, метод встановлення ставок, періодичність сплати [11, с. 52].

В таблиці 1.3. представлена систематизована класифікація податків, складена за результатами дослідження наукової літератури (складено за джерелами [3, С. 75-76; 19, С. 85-86; 28, с. 144; 41, С. 9-10; 44, с. 63]).

Таблиця 1.3

Класифікація податків

| Класифікаційна ознака | Види податків за класифікаційною ознакою |
|--|---|
| Залежно від органу влади, який встановлює і скасовує податки та території їх дії | - загальнодержавні, що встановлюються центральним парламентом (в Україні – Верховною Радою України) і справляються на всій території країни за загальними правовими нормами; - місцеві – встановлюються місцевими органами самоврядування та діють на території окремих територіальних громад (в Україні відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, установлених Податковий Кодексом України) |
| За видом бюджету, до якого надходять податки | - 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 | - податки з фізичних осіб; - податки з юридичних осіб; - змішані |
| За економічним змістом об'єкта оподаткування | - податки на доходи та прибутки; - податки на споживання; - податки на майно; - ресурсні податки та збори |
| За періодичністю стягнення | - разові; - тимчасові; - систематичні |
| За обліком податкового платежу | - податки, що фінансуються споживачем (акциз, ПДВ); - податки, що включаються до собівартості; - податки, що фінансуються за рахунок отриманого прибутку; - податки, що фінансуються за рахунок прибутку, що розподіляється |
| За методом оподаткування | - прогресивні; - пропорційні; - регресивні |
| За формою стягнення | - грошові; - натуральні |

Розглянемо далі більш ретельно окремі, найбільш важливі для розуміння соціально-економічної природи податків напрямки їх класифікації.

Так, за економічним змістом об'єкта оподаткування податки можуть бути класифіковані на:

– податки на доходи та прибутки – обов’язкові платежі, які справляються з чистого доходу (прибутку) юридичних та фізичних осіб, у тому числі фізичних осіб – підприємців, в момент їх отримання; безпосередніми об’єктами оподаткування такими податками є заробітна плата та інші доходи фізичних осіб, валовий дохід або прибуток підприємств;

– податки на споживання – обов’язкові платежі, які справляються в процесі споживання (придбання) товарів, робіт та послуг, причому їх розмір залежить не від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання (придбання); такі податки як правило мають форму непрямих податків;

– податки на майно – обов’язкові платежі, які справляються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває у власності платника податку (плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки);

– ресурсні податки або збори (платежі) рентного характеру – обов’язкові збори, які справляються в процесі використання ресурсів, що перебувають у державній власності (збір за спеціальне використання води, лісних ресурсів, плата за користування надрами).

Велике теоретичне та практичне значення в ході дослідження податків як соціально-економічної категорії, а також при формування системи оподаткування має класифікація податків на прямі та непрямі.

Прямими податками визнаються такі обов’язкові платежі, які безпосередньо сплачуються платником до бюджету залежно від розміру об’єкта оподаткування, а сплата такого податку призводить до вартісного зменшення об’єкта оподаткування або інших фінансових ресурсів платника (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки). За прямими податками платник податку є його носієм або тим, хто несе витрати щодо сплати податку, а можливість перенесення витрат на інші економічні суб’єкти (приміром, на покупців, споживачів) відсутня або є суттєво обмеженою.

Непрямими податками визнаються обов'язкові платежі, які сплачуються платниками опосередковано через цінові механізми, причому сума податку не зменшує об'єкт оподаткування або інші фінансові ресурси платника, а збільшує ціну товару (податок на додану вартість, акцизний податок, мито). В разі стягування непрямих податків має місце відокремлення платника податку та носія податку, на якого в кінцевому результаті перекладаються витрати щодо сплати податку.

Особливі ознаки прямих та непрямих податків представлені у систематизованому вигляді в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Особливі ознаки прямих та непрямих податків [16, с. 59]

| Ознака | Непрямі податки | Прямі податки |
|--|---|--|
| Складність визначення податкового зобов'язання | Відносно прості розрахунки | Відносно складні розрахунки |
| Реакція платників податків на обкладення податками | Стійкі надходження в бюджет поза прямою залежністю від динаміки доходів | Відносно нестійкі надходження в бюджет, зумовлені динамікою доходів підприємств і громадян |
| Характер оподаткування | Відносно регресивне | Відносно прогресивне |
| Можливість перекладання податків | Велика | Менша |

З переліку можливих податків та зборів у кожній країні формується діюча система оподаткування або податкова система.

Під податковою системою розуміють «сукупність встановлених у країні податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установа, зміни чи скасування; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства» [29, с. 179]. У юридичній площині «податкова система – це сукупність правових норм, що регулюють розміри, форми, методи і терміни стягнення податків і платежів, які носять податковий характер і необхідні державі для виконання її функцій» [17, с. 266].

Формування податкової системи має ґрунтуватися на загальних принципах гласності, загальності, обов'язковості, соціальної справедливості, фіскальної та економічної ефективності.

Система оподаткування в Україні являє собою сукупність податків і зборів до бюджету та внесків до державних цільових фондів, що стягуються у визначеному чинним законодавством порядку.

Основним нормативним документом щодо формування вітчизняної системи оподаткування є Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010., більшість норм якого набрала чинності з 1 січня 2011 року. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування сплачується роботодавцями (підприємствами, установами, організаціями, роботодавцями – фізичними особами, у тому числі фізичними особами – підприємцями) у зв'язку із використанням найманої праці відповідно до норм Закону України від 08.07.2010. № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Перелік загальнодержавних податків та зборів передбачений ст. 9 Податкового Кодексу України. До таких податків та зборів належать:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата;
- мито [34].

Перелік місцевих податків та зборів передбачений ст. 10 Податкового Кодексу України. До таких податків та зборів належать:

- податок на майно (до якого відповідно до норм ст. 265 ПКУ належать податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плата за землю);
- єдиний податок;

- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір [34].

Розглянемо далі принципи стягування деяких основних податків, що формують чинну вітчизняну систему оподаткування.

Податок на прибуток підприємств є основою загальної системи оподаткування для підприємств – юридичних осіб, створених з метою отримання прибутку. Нормативною основою стягування податку на прибуток підприємств є Розділ III Податкового Кодексу України.

Платниками податку на прибуток з числа резидентів є суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами, окрім бюджетних установ, громадських об'єднань, релігійних, громадських, благодійних організацій, пенсійних фондів, метою діяльності яких не є отримання прибутку, а також суб'єктів підприємницької діяльності, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, тобто є платниками єдиного податку.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток відповідно до норм п. 134.1 ПКУ є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Податковим Кодексом України передбачені корегування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування, визначеного за даними бухгалтерського обліку та відображеного у фінансовій звітності, на такі різниці:

- різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (ст. 138 ПКУ);
- різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) (ст. 139 ПКУ);

– різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій (ст. 139 ПКУ).

Окремо варто зазначити, що відповідно до п. 134.1 ПКУ для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Такий платник податку має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, в кожному з яких виконується критерій щодо розміру доходу.

Базова ставка податку на прибуток підприємств відповідно до норм ст. 136 ПКУ становить 18 %.

Базовим податковим (звітним) періодом з податку на прибуток є податковий (звітний) квартал. Але крім квартального податкового (звітного) періоду п. 137.5 ПКУ передбачено, що для деяких категорій платників податку а прибуток встановлюється річний податковий (звітний) період. До таких платників належать:

- платники податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;
- виробники сільськогосподарської продукції;
- платники податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 мільйонів гривень [34].

Наступним податком, який сплачують переважна більшість юридичних осіб, що знаходяться на загальній системі оподаткування, є податок на

додану вартість. Стягування даного податку регулюється Розділом V Податкового Кодексу України.

Характеризуючи практику стягування податку на додану вартість, варто відзначити, що чинним податковим законодавством передбачена спеціальна процедура реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності у якості платника податку на додану вартість, причому за певних умов така реєстрація здійснюється в обов'язковому порядку, а за певних умов за добровільним рішенням платника, що зазвичай має місце у випадках, коли покупцями і замовниками даного суб'єкта є платники податку на додану вартість. За фактом реєстрації платник вноситься до реєстру платників податку на додану вартість і йому надається індивідуальний податковий номер платника даного податку.

Відповідно до норм п. 181.1 ПКУ в обов'язковому порядку підлягають реєстрації платниками податку на додану вартість суб'єкти господарювання, у яких загальна сума від здійснення операцій із поставки товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню даним податком, протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує 1 млн. грн. без врахування податку на додану вартість.

Право на добровільну реєстрацію мають суб'єкти господарювання, на яких не поширюється вимога обов'язкової реєстрації, за умови, що такі суб'єкти вважають таку реєстрацію доцільною.

Податковий Кодекс визначає:

- які операції оподатковуються ПДВ за ставкою 20 % (реалізація товарів (послуг) на території України; імпорт товарів і послуг);
- які операції оподатковуються ПДВ за ставкою 7 % (реалізація ліків та виробів медичного призначення на території України; імпорт таких товарів);
- які операції оподатковуються ПДВ за ставкою 0 % (експорт товарів і послуг);
- які операції не є об'єктом оподаткування ПДВ – ст. 196 ПКУ

(наприклад, операції з цінними паперами; послуги страхування; операції із обороту валютних цінностей; операції із надання послуг інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу);

– які операції пільгово звільнені від оподаткування ПДВ – ст. 197 ПКУ (наприклад, реалізація книг і друкованих видань – газет, журналів вітчизняного виробництва, надання певних послуг освіти і охорони здоров'я, послуги з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (окрім таксі), тарифи на які регулюються у встановленому законом порядку).

База оподаткування операцій із постачання товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної вартості без врахування податку на додану вартість із врахуванням норми про те, що база оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) не може бути нижче ціни придбання таких товарів (послуг). Базова ставка податку на додану вартість складає 20 %.

Суми податку на додану вартість, що підлягають сплаті до бюджету платником податку за податковий (звітний) період, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту податкового (звітного) періоду. Якщо розрахована у такий спосіб сума від'ємна, то платник має право або декларувати відшкодування податку на додану вартість з бюджету, або переносити суму такого податкового кредиту, що перевищує зобов'язання, на наступні звітні періоди.

Податкові зобов'язання формуються у платника податку на додану вартість за фактом реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг (крім тих, що не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість і пільгово звільнених від оподаткування), основних засобів, що перебували в експлуатації, і складають 1/6 частину продажної вартості з урахуванням податку на додану вартість або 20 % продажної вартості без врахування податку на додану вартість.

Податкові зобов'язання визнаються за першою із подій:

– або фактом відвантаження товарів, надання робіт (послуг) в рахунок майбутньої оплати (повторно за фактом отримання коштів зобов'язання не визнаються);

– або за фактом отримання попередньої оплати (повторно за фактом відвантаження товарів, надання робіт (послуг) зобов'язання не визнаються).

Податковий кредит формується у платника податку на додану вартість за фактом придбання в інших платників даного податку сировини, матеріалів, товарів, робіт, послуг, основних засобів. Складає податковий кредит 1/6 вартості придбання з урахуванням податку на додану вартість або 20 % вартості придбання без врахування податку на додану вартість.

Варто також звернути увагу на те, що починаючи з 1 липня 2015 року право на податковий кредит виникає у платника податку на додану вартість за фактом придбання сировини, матеріалів, товарів, робіт, послуг, основних засобів, навіть якщо придбане не використовується у господарській діяльності або ж використовується в операціях, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість або пільгово звільнені від оподаткування податком на додану вартість. В той же час в таких випадках одночасно із відповідною сумою податкового кредиту у тому ж звітному періоді визнаються податкові зобов'язання на відповідні суми податку на додану вартість.

Податковий кредит враховується за першою із подій:

– або фактом оприбуткування товарів, отримання робіт (послуг) в рахунок майбутньої оплати (повторно за фактом оплати податковий кредит не враховується);

– або за фактом перерахування попередньої оплати (повторно за фактом оприбуткування товарів, отримання робіт (послуг) податковий кредит не враховується).

Загальна схема визначення суми податку на додану вартість до сплати, при здійсненні оподатковуваних операцій на території України, представлена на рис. 1.3.



Рис. 1.3 Загальна схема стягування податку на додану вартість

За фактом виникнення податкових зобов'язань платник податку на додану вартість складає спеціальний первинний документ податкового обліку – податкову накладну. Починаючи з 1 січня 2015 року податкові накладні складаються виключно в електронній формі і підлягають обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Покупці – платники податку на додану вартість отримують податкові накладні, зареєстровані постачальниками, безпосередньо з Єдиного реєстру податкових накладних і враховують на підставі таких податкових накладних податковий кредит.

Податковим періодом з ПДВ, тобто періодом за який складається звітність і визначається сума податку до сплати, для переважної більшості платників є календарний місяць.

Варто також зазначити, що окрім загальної системи оподаткування для юридичних осіб – малих підприємств діючим законодавством передбачена

спрощена система оподаткування, обліку та звітності. Законодавчою основою спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності є Глава 1 Розділу XIV «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» Податкового Кодексу України.

Порівняння загальної та спрощеної систем оподаткування діяльності малих підприємств представлено на рис. 1.4.

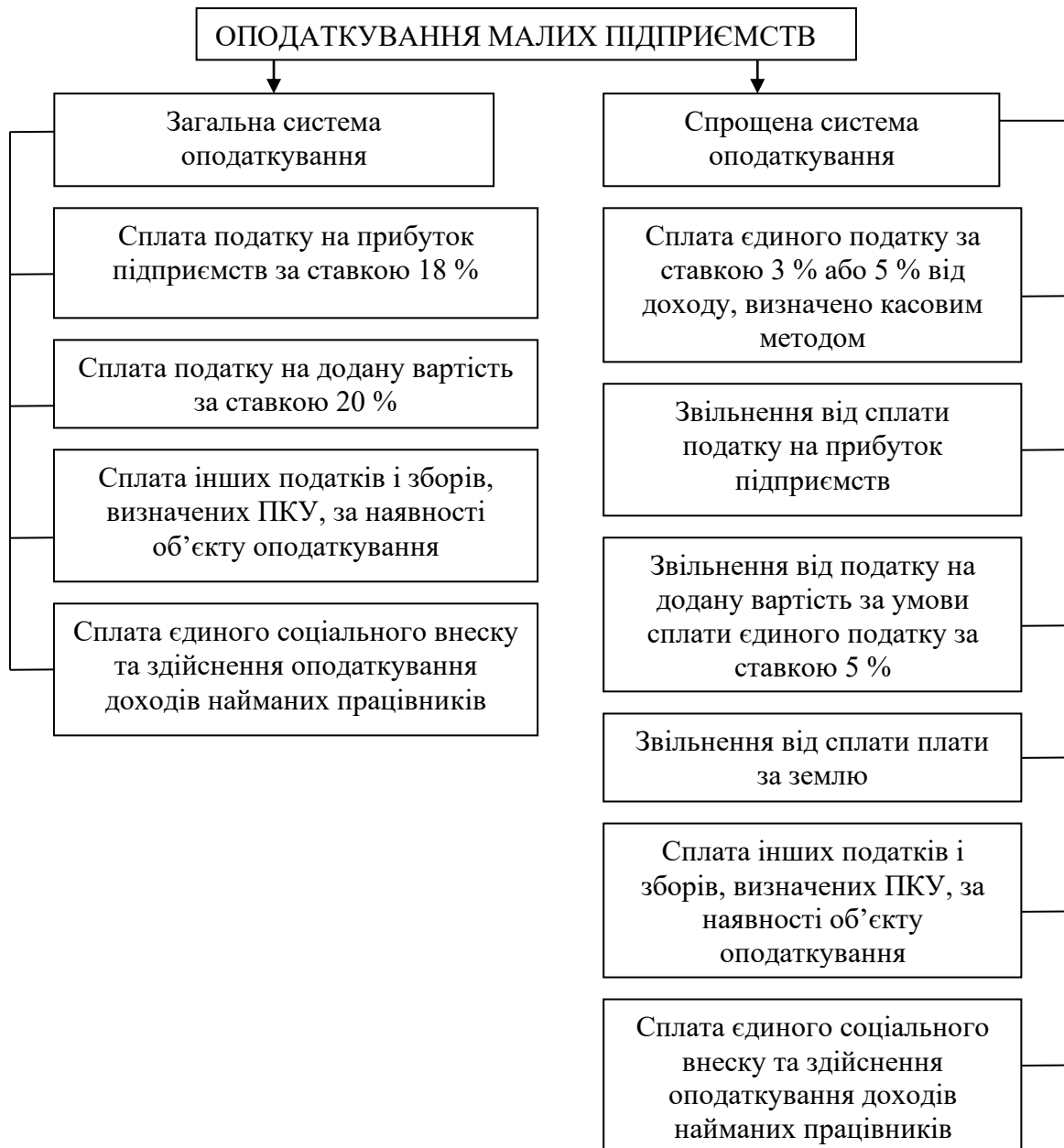


Рис. 1.4 Системи оподаткування малих підприємств

Питання застосування спрощеної системи оподаткування малими підприємствами, а також питання особливостей організації розрахунків з бюджетом за податками та управління питаннями оподаткування для таких підприємств будуть розглянуті окремо в наступному підрозділі даного дослідження.

1.3 Особливості організації розрахунків малих підприємств з бюджетом за податками

Принциповою особливістю організації розрахунків малих підприємств за податками є те, що відповідно до норм чинного податкового законодавства певна частина малих підприємств окрім загальної системи оподаткування може також в альтернативному добровільному режимі застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності є альтернативною системою оподаткування, що передбачена главою 1 Розділу XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового Кодексу України (ПКУ) для певного кола платників податків. Варто зазначити, що спрощена система оподаткування є добровільною системою оподаткування для малого бізнесу, адже перехід на неї може бути здійснений лише за власним рішенням потенційного платника, який вважає це доцільним. Якщо ж платник єдиного податку вирішив за доцільне повернутися на загальну систему оподаткування, то за дотримання відповідної процедури він має беззаперечне право це зробити з першого числа наступного кварталу.

Згідно пп. 298.1.4 ПКУ суб'єкт господарювання може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності один раз протягом календарного року шляхом подачі заяви до органів Державної податкової служби не пізніше ніж за 15 календарних днів

до початку наступного календарного кварталу. Окремий порядок переходу на спрощену систему оподаткування передбачений також для знов зареєстрованих підприємців та малих підприємств.

Норми чинного податкового законодавства щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності передбачають виокремлення чотирьох груп платників єдиного податку із окремими умовами застосування та визначення зобов'язань щодо єдиного податку для кожної такої групи. Перша та друга групи призначені виключно для фізичних осіб підприємців, а четверта група – виключно для сільськогосподарських товаровиробників за дотримання певних умов щодо структури доходів. Таким чином для малих підприємств, що не займаються сільськогосподарським виробництвом, єдиною реальною можливістю застосування спрощеної системи оподаткування є набуття податкового статусу платника єдиного податку за правилами третьої групи.

Відповідно до п. 291.4 ПКУ обрати спрощену систему оподаткування за правилами третьої групи можуть «юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень» [34].

Ставки єдиного податку для платників третьої групи встановлюються п. 293.3 ПКУ, а саме «3 відсотки доходу – у разі сплати податку на додану вартість ...» і «5 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку» [34].

Відповідно до норм п. 297.1 ПКУ платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані єдиним податком;
- податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та

послуг, місце постачання яких розташовано на митній території України, крім випадків вибору ставки єдиного податку, що передбачає одночасну сплату ПДВ, а також ПДВ, що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;

– податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташовано на митній території України, крім випадків вибору ставки єдиного податку, що передбачає одночасну сплату податку на додану вартість;

– податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

– рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи [34].

Фактично, «платники єдиного податку третьої групи – юридичні особи звільняються від сплати податку на прибуток підприємств та земельного податку в частині земельних ділянок, що використовуються для провадження господарської діяльності, а платники єдиного податку за ставкою 5 % також звільняються від сплати податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України» [46, с. 147].

Варто окремо звернути особливу увагу на те, що від сплати інших податків і зборів (у тому числі екологічного податку, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, туристичного збору) платники єдиного податку не звільняються.

Не звільняються платники єдиного податку також від сплати єдиного соціального внеску, а також від необхідності утримувати з доходів, що нараховуються фізичним особам, податок на доходи фізичних осіб і військовий збір. Яких-небудь особливостей стягнення даних обов'язкових

платежів та подання звітності щодо них для платників єдиного податку не передбачено.

Ключовим елементом стягування єдиного податку для платників третьої групи є так званий дохід платника єдиного податку. Саме від визначеного доходу платника єдиного податку платники третьої групи розраховують суму єдиного податку до сплати, застосовуючи ставки єдиного податку 3 % або 5 %. Окрім того дохід платника єдиного податку третьої групи протягом календарного року не має перевищувати 5 млн. грн., адже у разі перевищення суми доходу платника єдиного податку мале підприємство має з початку нового календарного кварталу перейти на загальну систему оподаткування.

Доходом платника єдиного податку – юридичної особи згідно із п. 292.1 ПКУ вважається будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеної п. 292.3 ПКУ.

Відповідно до п. 292.2 ПКУ при продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як сума коштів, отриманих від продажу таких основних засобів. Якщо основні засоби продані після їх використання протягом 12 календарних місяців з дня введення в експлуатацію, дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

Згідно із п. 292.3 ПКУ до суми доходу платників єдиного податку (як фізичних осіб підприємців, так і юридичних осіб) включається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

Відповідно до п. 292.3 ПКУ до суми доходу платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, включається також сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

Податковим законодавством у п. 292.11 ПКУ окремо передбачений перелік сум, які не включаються до доходу платника єдиного податку і таким чином єдиним податком не оподатковуються. Зокрема до таких сум належать:

- суми податку на додану вартість;
- суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;
- суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;
- суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається в наслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;
- дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному ПКУ (тобто крім дивідендів, отриманих від нерезидентів).

Окремої уваги заслуговує той факт, що відповідно до п. 292.6 ПКУ «датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)» [34]. Таким чином «податкове законодавство передбачає касовий спосіб визнання доходу платника єдиного податку і відповідної суми податку до сплати» [46, с. 148].

Розглянуті законодавчі принципи застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності є нормативною основою побудови якісної системи управління питаннями сплати єдиного податку для малого підприємства. Основні елементи спрощеної системи оподаткування в системі

управління малим підприємством представлені на рис. 1.5.



Рис. 1.5 Основні елементи спрощеної системи оподаткування в системі управління малим підприємством

Для платників єдиного податку третьої групи відповідно до п. 294.1 ПКУ встановлюється квартальний податковий (звітний) період, за підсумками якого визначається сума єдиного податку до сплати, подається Податкова декларація платника єдиного податку та здійснюється сплата єдиного податку до бюджету. Відповідна Податкова декларація платника єдиного податку подається до органі Державної податкової служби протягом

40 календарних днів після закінчення податкового (звітного) кварталу. Сплата задекларованої суми єдиного податку до бюджету здійснюється протягом 50 календарних днів після закінчення податкового (звітного) кварталу.

Важливим елементом управління малих підприємств, що мають вибір між загальною та спрощеною системою оподаткування, є прийняття обґрунтованого рішення щодо вибору системи оподаткування та подальший моніторинг доцільності її застосування. Прийняття обґрунтованого управлінського рішення потребує відповідної аналітичної підтримки. Менеджмент підприємства, що приймає рішення стосовно переходу на спрощену систему оподаткування, на підставі реальних даних щодо обсягів діяльності або планових даних на наступні періоди має впевнитися у доцільності переходу на сплату єдиного податку, адже такий крок не завжди призводить до зменшення податкового навантаження в порівнянні із загальною системою оподаткування. Для платника єдиного податку також важливим є постійний моніторинг доцільності застосування спрощеної системи оподаткування, адже в окремих випадках перехід на загальну систему оподаткування може призвести до зменшення податкового навантаження.

Аналіз доцільності застосування спрощеної системи оподаткування здійснюється шляхом порівняння податкових платежів, що має сплачувати підприємство на загальній системі оподаткування та від яких звільняє сплата єдиного податку, із сумами єдиного податку. Для платників єдиного податку за ставкою 3 % це означає порівняння єдиного податку із податком на прибуток підприємств та платою за землю (за наявності зобов'язань щодо сплати плати за землю), а для платників єдиного податку за ставкою 5 % – порівняння єдиного податку із податком на додану вартість, податком на прибуток підприємств та платою за землю (за наявності зобов'язань щодо сплати плати за землю).

В ході виконання аналітичних розрахунків варто звернути особливу

увагу на те, що суми єдиного податку визначаються касовим методом за надходженням грошових коштів від покупців (замовників) в той час, як зобов'язання щодо податку на прибуток підприємств визначаються від суми прибутку, визначеного у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за принципом нарахування доходів та витрат. Принцип нарахування декларується ст. 4 Закону України від 16.07.1999. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та передбачає, що «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [36].

Невідповідність касового методу визначення зобов'язань з єдиного податку та визначення сум податку на прибуток за принципом нарахування доходів та витрат потребує особливої уваги в ході порівняння альтернативних податкових платежів. Стандартними причинами невідповідності варто визнати наявність на кінець податкового (звітного) періоду дебіторської заборгованості покупців за продукцію, товари, роботи, послуги, а також кредиторської заборгованості за отриманими авансами за продукцію, товари, роботи послуги.

У разі формування на кінець податкового (звітного) кварталу дебіторської заборгованості покупців варто враховувати, що дохід і відповідно прибуток у бухгалтерському обліку визнається за фактом відвантаження продукції, товарів, надання робіт, послуг, що призводить до визнання зобов'язань з податку на прибуток підприємств за ставкою 18 %, в той час як зобов'язання з єдиного податку не визнаються, адже надходження грошових коштів від покупця (замовника) відсутнє. У наступному періоді, навпаки, погашення дебіторської заборгованості призведе до формування зобов'язань з єдиного податку, в той час як зобов'язання з податку на прибуток формуватися не будуть.

У разі формування на кінець податкового (звітного) кварталу кредиторської заборгованості за отриманими авансами за продукцію, товари,

роботи, послуги варто враховувати, що зобов'язання з єдиного податку будуть враховані касовим методом за фактом отримання попередньої оплати, а дохід, прибуток і відповідно зобов'язання із податку на прибуток визнані не будуть, адже це здійснюється лише за фактом відвантаження продукції, товарів, надання робіт, послуг. У наступному періоді за фактом відвантаження товарів (надання робіт, послуг), навпаки, зобов'язання з податку на прибуток мають бути визнані, а зобов'язання з єдиного податку ні.

Ігнорування розглянутих невідповідностей може призвести до некоректних аналітичних розрахунків, а безпосереднє порівняння податкових платежів – до прийняття необґрунтованих управлінських рішень. В таблиці 1.5 представлені розрахунки, що презентують озвучену проблему (розрахунки сформовані за прикладом джерела [46, с. 150]).

Таблиця 1.5

Порівняння сум податкових платежів за загальною системою оподаткування та спрощеною системою оподаткування (єдиний податок за ставкою 3 %)

| Показник | тис. грн. |
|---|-----------|
| 1 | 2 |
| формування кредиторської заборгованості за отриманими авансами за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду | |
| 1. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, визнаний в обліку за принципом нарахування без врахування ПДВ | 960,0 |
| 2. Кошти, отримані на поточний рахунок (в касу) за продукцію, товари, роботи, послуги без врахування ПДВ (дохід платника єдиного податку) | 1200,0 |
| 3. Кредиторська заборгованість за отриманими авансами за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду з урахуванням ПДВ | 288,0 |
| 4. Витрати діяльності без врахування єдиного податку | 786,0 |
| 5. Єдиний податок за ставкою 3 %: | |
| 5.1. нарахований за нормами податкового законодавства $1200,00 \times 3 \%$ | 36,0 |
| 5.2 нарахований, виходячи із суми доходів, визнаних за принципом нарахування $960,00 \times 3 \%$ | 28,8 |
| 6. Податок на прибуток за ставкою 18 % за умови застосування загальної системи оподаткування $(960,0 - 786,0) \times 18,0 \%$ | 31,3 |

Продовження табл. 1.5

| 1 | 2 |
|---|-------|
| формування дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду | |
| 1. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, визнаний в обліку за принципом нарахування без врахування ПДВ | 960,0 |
| 2. Кошти, отримані на поточний рахунок (в касу) за продукцію, товари, роботи, послуги без врахування ПДВ (дохід платника єдиного податку) | 720,0 |
| 3. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду з урахуванням ПДВ | 288,0 |
| 4. Витрати діяльності без врахування єдиного податку | 810,0 |
| 5. Єдиний податок: | |
| 5.1. нарахований за нормами податкового законодавства $720,0 \times 3 \%$ | 21,6 |
| 5.2 нарахований, виходячи із суми доходів, визнаних за принципом нарахування $960,0 \times 3 \%$ | 28,8 |
| 6. Податок на прибуток за ставкою 18 % за умови застосування загальної системи оподаткування $(960,0 - 810,0) \times 18,0 \%$ | 27,0 |

Розрахунки, представлені в таблиці 1.5, свідчать про те, що прийняття рішення щодо доцільності або недоцільності спрощеної системи оподаткування на підставі безпосереднього порівняння єдиного податку, нарахованого за нормами податкового законодавства, із сумою податку на прибуток може призвести до прийняття хибних управлінських рішень, що спричинять збільшення, а не зменшення податкового навантаження.

Так, за наявності кредиторської заборгованості за отриманими авансами, порівняння визначеного за принципами податкового законодавства єдиного податку (36,0 тис. грн.) із податком на прибуток (31,3 тис. грн.) свідчить на користь загальної системи оподаткування. Але такий висновок є сумнівним. В наслідок того, що попередня оплата не оподатковується податком на прибуток, але оподатковується єдиним податком, порівняння є несиметричним. Коректним є порівняння, що передбачає виключення попередньої оплати з бази оподаткування єдиним податком, що призводить до протилежного висновку, адже таким чином єдиний податок (28,8 тис. грн.) є меншим за податок на прибуток (31,3 тис. грн.), що підтверджує доцільність спрощеної системи оподаткування.

Аналогічною є ситуація і у випадку формування дебіторської заборгованості. Порівняння суми єдиного податку, визначеного за нормами податкового законодавства (21,6 тис. грн.) із податком на прибуток (27,0 тис. грн.) обґрунтує висновок на користь спрощеної системи оподаткування. В той же час є очевидним, що наявність дебіторської заборгованості лише тимчасово приховує грошовий потік, що спричинить додаткову суму єдиного податку, а порівняння єдиного податку із врахуванням відповідної суми (28,8 тис. грн.) із податком на прибуток (27,0 тис. грн.) навпаки засвідчить про доцільність переходу на загальну систему оподаткування. Таким чином, дані потребують трансформації шляхом переходу до порівняння сум податку на прибуток із сумами єдиного податку, нарахованого виходячи із суми доходів, визнаних за принципом нарахування.

Принципове вирішення проблеми невідповідності податкових принципів нарахування зобов'язань з єдиного податку касовим способом та принципів нарахування щодо відображення в обліку доходів та витрат і формування зобов'язань з податку на прибуток може бути здійснено шляхом розмежування «в обліку суми єдиного податку, що визнається зобов'язаннями перед бюджетом, і суми єдиного податку, що визнається витратами оподаткування поточного періоду. Остання сума має бути визначена виходячи з суми доходів, визнаних в обліку за принципом нарахування» [46, с. 151]. Відповідна пропозиція презентована та обґрунтована у науковій статті Ю.Б. Скорнякової. А саме пропонується «доповнити синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» додатковим субрахунком 645 «Нарахування єдиного податку», а назву синтетичного рахунку 98 змінити на «Витрати оподаткування». За дебетом субрахунку 645 «Нарахування єдиного податку» пропонується відображати зобов'язання у сумі єдиного податку до сплати, що визначена за принципами податкового законодавства, а за кредитом у кореспонденції із рахунком 98 «Витрати оподаткування» – відображати суму витрат оподаткування, пов'язаних із єдиним податком, у сумі єдиного податку,

визначеного виходячи з суми доходів, визнаних в обліку за принципом нарахування» [46, с. 151]. Реалізація зазначених пропозицій на практиці дозволить не лише впорядкувати відображення в обліку єдиного податку, а й спростити аналітичні розрахунки для моніторингу доцільності застосування спрощеної системи оподаткування малими підприємствами.

2 ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ РОЗРАХУНКІВ ТОВ «ГЕЛФ» З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженої відповідальності «ГЕЛФ» було засноване в 2017 році. Єдиним засновником, власником та відповідно кінцевим бенефіціаром ТОВ «ГЕЛФ» є фізична особа – громадянка України. Розмір статутного капіталу підприємства станом на 1 жовтня 2019 року становить 50000 грн.

Основними видами діяльності ТОВ «ГЕЛФ» є проектування комерційних вентиляційних та холодильних систем, а також монтаж, технічне обслуговування та ремонт комерційного вентиляційного та холодильного обладнання та систем. Замовниками робіт підприємства є підприємства та підприємці міста Запоріжжя та області, а також Дніпропетровської та Херсонської областей. Підприємство виконує широкий спектр робіт для промислових, торгових підприємств, підприємств ресторанного господарства та сільськогосподарських підприємств. ТОВ «ГЕЛФ» співпрацює також із деякими оптовими продавцями холодильного та вентиляційного обладнання, здійснюючи профілактичне технічне обслуговування та ремонт техніки, у тому числі гарантійний ремонт техніки, що реалізується такими постачальниками, які є лише підприємствами оптової торгівлі та не мають власних ремонтних фахівців та потужностей.

Принципом діяльності підприємства є здійснення широкого профілю робіт високої якості за помірними цінами, а основним ресурсом підприємства є працівники – здатні в короткий термін виконати на складні проектні, монтажні та ремонтні роботи на високому якісному рівні.

Структурно ТОВ «ГЕЛФ» складається з відділу проектування,

ремонтної ділянки та адміністрації. Організаційна структура підприємства наведена на рис. 2.1.



Рис. 2.1 Організаційна структура ТОВ «ГЕЛФ»

Середня чисельність працівників підприємства за I півріччя 2019 року складає 14 осіб, з яких три особи є працівниками адміністративними, десять осіб безпосередньо зайняті у виконання проектних та технічно-ремонтних робіт і одна особа – комірник є допоміжним працівником основної діяльності.

Розташоване підприємство в Дніпровському районі м. Запоріжжя за адресою проспект Металургів, будинок 2 Ж. Приміщення, яке займає підприємство, є орендованим – власного нерухомого майна підприємство не має.

ТОВ «ГЕЛФ» активно нарощує обсяги виконання та реалізації робіт. У таблиці 2.1. проаналізована динаміка обсягів діяльності підприємства в розрізі двох окремих напрямків діяльності в I півріччі 2019 року в порівнянні з першим півріччям 2018 року, що свідчить про активне збільшення обсягів діяльності.

Таблиця 2.1

Динаміка обсягів діяльності ТОВ «ГЕЛФ» в розрізі окремих напрямків діяльності в I півріччі 2019 року в порівнянні з I півріччя 2018 року

| Показник | I півріччя 2018 року | | I півріччя 2019 року | | Відхилення | | |
|---|----------------------|-------|----------------------|-------|-----------------------|--------------|----------------|
| | тис. грн | % | тис. грн. | % | абсолют-не, тис. грн. | віднос-не, % | структур-не, % |
| 1. Обсяг реалізації проектних робіт без ПДВ | 534,5 | 30,5 | 597,4 | 25,4 | 62,9 | 11,8 | - 5,1 |
| 2. Обсяг реалізації робіт з монтажу, технічного обслуговування та ремонту без ПДВ | 1217,4 | 69,5 | 1753,2 | 74,6 | 535,8 | 44,0 | + 5,1 |
| Загальний обсяг реалізації робіт | 1751,9 | 100,0 | 2350,6 | 100,0 | 598,7 | 34,2 | 0,0 |

Розраховані показники динаміки обсягів реалізації ТОВ «ГЕЛФ» свідчать про те, що підприємство активно розвивається, адже обсяг реалізації робіт у I півріччі 2019 року збільшився в порівнянні з аналогічним періодом минулого року на 598,7 тис. грн. або на 34,2 % і склав 2350,6 тис. грн. Обсяг реалізації проектних робіт збільшився в I півріччі 2019 року в порівнянні з I півріччям 2018 року на 62,9 тис. грн. або на 11,8 %. Темпі зростання обсягів реалізації робіт з монтажу, технічного обслуговування вентиляційного та холодильного обладнання за той же період є більшими, адже вони становлять приріст у розмірі 535,8 тис. грн. або на 44,0 %.

Окремої уваги заслуговують зміни, наявні у структурі реалізації виконаних робіт ТОВ «ГЕЛФ» у I півріччі 2019 року в порівнянні з I півріччя 2018 року, адже наявне зменшення долі проектних робіт на 5,1 % і збільшення долі виконання робіт з монтажу, технічного обслуговування вентиляційного та холодильного обладнання на 5,1 %. Такі структурні зрушення не є позитивними, адже рентабельність проектних робіт є вищою за рентабельність робіт із монтажу, технічного обслуговування та ремонту. Частково наявні структурні зрушення пояснюються більшим попитом на роботи із монтажу, технічного обслуговування та ремонту та відповідним

тим, що кількість працівників ремонтної ділянки у 2019 році в порівнянні з минулим роком збільшилась на одну особу, а кількість працівників проектного відділку – ні.

Основні економічні показники діяльності ТОВ «ГЕЛФ», в тому числі розмір чистого прибутку та рентабельність, представлені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Основні економічні показники діяльності ТОВ «ГЕЛФ»
в I півріччі 2019 року в порівнянні з I півріччям 2018 року

| Показник | I півріччя 2018 року | I півріччя 2019 року | Відхилення від попереднього року | |
|---|-------------------------|-------------------------|-------------------------------------|----------------|
| | | | абсолютне | відносне, % |
| 1. Обсяг реалізації робіт без врахування ПДВ, тис. грн. | 1751,9 | 2350,6 | 598,7 | 34,2 |
| 2. Чистий прибуток, тис. грн. | 269,4 | 353,9 | 84,5 | 31,4 |
| 3. Середня за період кількість працюючих, осіб | 13 | 14 | 1 | 7,7 |
| 4. Обсяг реалізації в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу | 134,8 | 167,9 | 33,1 | 24,6 |
| 5. Прибуток в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу | 20,7 | 25,3 | 4,6 | 22,2 |
| 6. Рентабельність реалізації робіт за чистим прибутком, % | 15,4 | 15,1 | - 0,3 | x |

Розраховані показники свідчать про позитивну динаміку розвитку ТОВ «ГЕЛФ». Так, чистий прибуток підприємства збільшився у I півріччі 2019 року в порівнянні з аналогічним періодом минулого року на 84,5 тис. грн. або на 31,4 % і склав 353,9 тис. грн. Позитивну динаміку також мають показники обсягу реалізації в розрахунку на одного працюючого і прибутку в розрахунку на одного працюючого.

В той же час варто звернути увагу на те, що рентабельність реалізації робіт за чистим прибутком у I півріччя 2019 року в порівнянні з I півріччя 2018 року зменшилась на 0,3 % з 15,4 % до 15,1 %, що є негативною зміною у показниках діяльності ТОВ «ГЕЛФ».

Динаміка рівня продуктивності праці є позитивною. Так, обсяг

реалізації робіт на одного працюючого збільшився на 33,1 тис. грн. або на 24,6 %.

Середньооблікова кількість працівників ТОВ «ГЕЛФ» склала в I півріччі 2019 року 14 осіб, з яких три особи є адміністративними працівниками, одинадцять осіб або безпосередньо здійснюють проектні та ремонтні роботи, або є допоміжними працівниками (комірник складу матеріалів та запасних частин). Оплата праці здійснюється на підприємстві погодинно на підставі посадових окладів відповідно до штатного розкладу, але працівникам проектного відділу та ремонтної ділянки щомісяця нараховуються премії за результатами роботи відповідного структурного підрозділу.

Для здійснення безготівкових розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» використовує поточні рахунки в ПАТ «Перший український міжнародний банк» (ПАТ «ПУМБ») і у АКІБ «УкрСибБанк». Замовники розраховуються із підприємством за виконані роботи виключно безготівково. У переважній більшості випадків замовники здійснюють попередню оплату – повну або часткову. Розрахунки ТОВ «ГЕЛФ» із постачальниками (підрядниками), бюджетом, розрахунки із сплати єдиного соціального внеску здійснюються підприємством виключно у безготівковій формі. Заробітна плата найманих працівників, а також дивіденди власнику сплачуються виключно у безготівковій формі шляхом перерахування коштів на карткові рахунки у АКІБ «УкрСибБанк». Розрахунки із підзвітними особами за відрядженнями та господарськими потребами також організовані безготівково за допомогою карткових рахунків у АКІБ «УкрСибБанк». Готівкових розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» не здійснює, каса як така на підприємстві відсутня.

Відповідно до норм статті 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» починаючи з 1 січня 2018 року для потреб організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності ТОВ «ГЕЛФ» визнається мікропідприємством, незважаючи на те, що середня кількість працівників перевищує 10 осіб, адже чистий дохід від реалізації

продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує суми, еквівалентної 700 тис. євро, а середня вартість активів не перевищує суми, еквівалентної 350 тис. євро. Відповідно як юридична особа, що належить до мікропідприємств, ТОВ «ГЕЛФ» формує Фінансову звітність мікропідприємства (до останніх змін у НП(с)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» – Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва). Така спрощена фінансова звітність щокварталу формується та подається власниці підприємства, а річна звітність також подається до органів Державної служби статистики.

У площині оподаткування ТОВ «ГЕЛФ» є платником єдиного податку за правилами третьої групи за ставкою 3 %. Варто окремо зазначити, що як платник єдиного податку за ставкою 3 %, ТОВ «ГЕЛФ» є платником податку на додану вартість. Такий статус є доцільним, адже замовники проектних та ремонтних робіт підприємства – підприємства та підприємці, що є платниками податку на додану вартість.

Стратегічне управління ТОВ «ГЕЛФ» здійснюється відповідно до норм діючого законодавства і статутних документів власницею товариства. Саме до компетенції власниці підприємства належать питання призначення керівника, визначення основних напрямів роботи підприємства, а також розподіл прибутку, отриманого підприємством.

Поточне управління підприємством здійснюється керівником, який є найманим працівником та не є власником підприємства. До поточного управління діяльністю ТОВ «ГЕЛФ» залучені також інші працівники підприємства – головний бухгалтер, економіст-бухгалтер, керівник проектного відділку, керівник ремонтної ділянки.

Облік діяльності підприємства здійснюється бухгалтерією підприємства, штат якої налічує два працівники – головний бухгалтер і економіст-бухгалтер.

Облік господарської діяльності підприємства організується відповідно до норм діючого законодавства із дотриманням принципів обраної облікової політики підприємства. Облікова політика підприємства впровадиться

відповідно до Наказу про облікову політику підприємства, що був підписаний керівником підприємства 20.12.2017. Основні елементи обраної облікової політики ТОВ «ГЕЛФ» систематизовані на рис. 2.2.

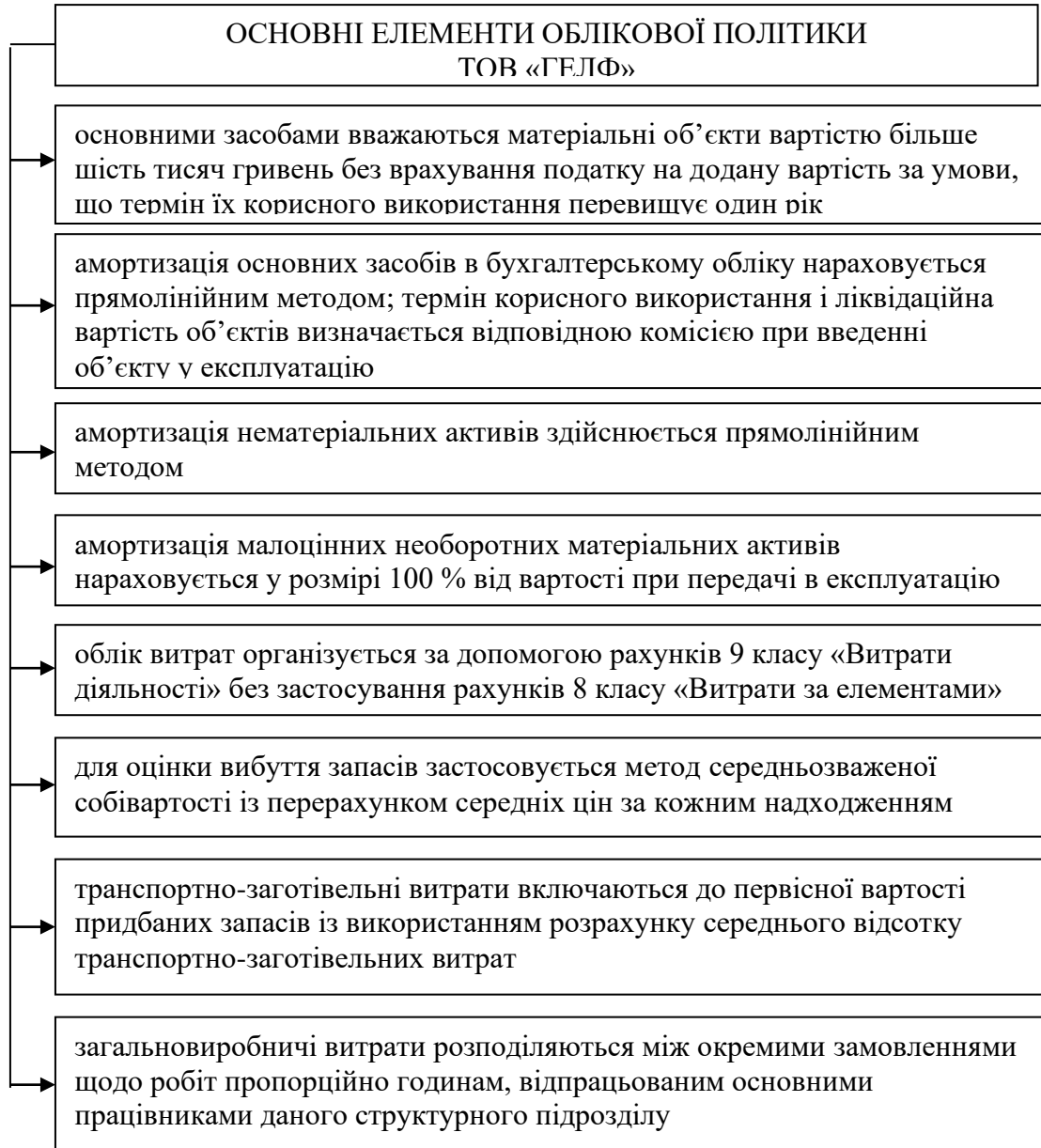


Рис. 2.2 Основні елементи облікової політики ТОВ «ГЕЛФ»

Окремо варто відзначити, що відповідно до норм п. 7 розділу I НП(с)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» ТОВ «ГЕЛФ», як мікропідприємство, резерв на оплату відпусток працівникам і резерв сумнівних боргів щодо дебіторської заборгованості не формує.

Облік господарських операцій підприємства здійснюється на підставі відповідним чином складених первинних документів, що відповідає сучасним правилам ведення бухгалтерського обліку. Інформація первинних документів систематизується та відображається в обліку на рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням принципу подвійного запису.

Технічно бухгалтерський облік здійснюється за допомогою комп'ютерної програми для автоматизації бухгалтерського обліку «1 С Бухгалтерія 8.2». Дана програма дозволяє складати відповідні первинні документи та автоматично на підставі введеної з первинних документів інформації формувати реєстри аналітичного та синтетичного обліку, в тому числі зведений реєстр синтетичного обліку – Головну Книгу, на підставі якої головний бухгалтер підприємства складає спрощену фінансову звітність підприємства.

Податкова та статистична звітність формується та подається електронними каналами зв'язку за допомогою спеціальної програми «М.Е.doc». Цей же програмний продукт використовується також для реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та для виконання іншої роботи щодо податкового обліку з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування даного податку.

Організація та облік розрахунків з бюджетом за податками є посадовими обов'язками головного бухгалтера. Головний бухгалтер ТОВ «ГЕЛФ» несе також відповідальність за своєчасне формування та подання фінансової та податкової звітності підприємства, зокрема Податкової декларації з податку на додану вартість, Податкової декларації платника єдиного податку – юридичної особи, а також звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску. Внутрішні контрольні функції щодо розрахунків за податками також виконує головний бухгалтер підприємства.

В цілому організація та ведення бухгалтерського обліку характеризується в ТОВ «ГЕЛФ» високим якісним рівнем.

2.2 Облік розрахунків з бюджетом за податками

Відображення в обліку розрахунків з бюджетом за податками є важливою ділянкою обліку на будь-якому підприємстві. Організація таких розрахунків та відповідне їх відображення в обліку принципово залежить від обраної платником податків системи оподаткування відповідно до норм Податкового Кодексу України.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЕЛФ» застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності та є платником єдиного податку 3 групи за ставкою 3 %. Відповідно ТОВ «ГЕЛФ» є платником єдиного податку та податку на додану вартість. Також підприємство, нараховуючи та виплачуючи доходи фізичним особам, насамперед у формі заробітної плати, але не тільки, має справу із податком на доходи фізичних осіб та військовим збором.

Таким чином, ТОВ «ГЕЛФ» здійснює розрахунки з бюджетом за такими податками та обов'язковими платежами:

- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- єдиний податок;
- військовий збір.

Для обліку з бюджетом за податками Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцією щодо його застосування, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999. № 291, передбачений субрахунок 641 «Розрахунки за податками» рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за

фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про інші розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями. За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо [32].

З метою відокремлення розрахунків підприємства за кожним із податків на підприємствах прийнято вводити субрахунки наступного податку до синтетичного субрахунку 641 «Розрахунки за податками». Це є доцільним, адже розрахунок за кожним із таких обов'язкових платежів має бути організований окремо тому, що передбачає окремі податкові норми, терміни сплати та подання звітності.

Так, в обліковій практиці ТОВ «ГЕЛФ» до синтетичного субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у робочому плані рахунків підприємства передбачені такі субрахунки:

- 641.1 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб»;
- 641.2 «Розрахунки за податком на додану вартість»;
- 641.3 «Розрахунки за єдиним податком»;
- 641.4 «Розрахунки за військовим збором».

Для організації розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість в обліковій практиці ТОВ «ГЕЛФ» використовуються також такі субрахунки до синтетичного рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» як 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит».

Розглянемо далі порядок організації та відображення в обліку розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб, військовим збором та єдиним податком. Питання організації фінансового та податкового обліку за податком на додану вартість будуть розглянуті окремо у наступному підрозділі.

Розрахунки ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податком на доходу вартість та військовим збором пов'язані із нарахування та виплатою підприємством

доходів фізичним особам.

ТОВ «ГЕФЛ» виступає податковим агентом та зобов'язане утримувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір з таких доходів, що підприємство нараховує та сплачує фізичним особам:

- заробітна плата та інші доходи, пов'язані із заробітною платою та нараховані та виплачені найманим працівникам (наприклад допомоги з тимчасової непрацездатності);

- винагороди за цивільно-правовими договорами фізичним особами, які разово залучаються для виконання окремих проектних або ремонтних замовлень;

- орендна плата, що виплачується за оренду автомобілю фізичній особі;

- дивіденди, що виплачуються засновниці – фізичній особі.

ТОВ «ГЕЛФ» як роботодавець нараховує заробітну плату найманим працівникам погодинно за окладами, а також нараховує премії за результатами роботи, відпускні за час відпустки, допомоги з тимчасової непрацездатності. Всі ці виплати включаються до місячного оподаткованого доходу найманого працівника та оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18,0 % та військовим збором за ставкою 1,5 %.

Утримання податку на доходи фізичних осіб із заробітної плати та інших аналогічних виплат найманим працівникам відображається в обліку бухгалтерською проводкою:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кт 641.1 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб».

Утримання військового збору із заробітної плати відображається в обліку бухгалтерською проводкою»:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кт 641.4 «Розрахунки за військовим збором».

На суму утриманих податку на доходи фізичних осіб та військового

збору зменшується сума до видачі відповідному працівникові. Утримані суми податку на доходи фізичних осіб та військового збору відображаються у розрахунковій відомості, де здійснюється нарахування заробітної плати та розрахунок сум до виплати працівникам.

Суми податку на доходи фізичних осіб та військового збору перераховується ТОВ «ГЕЛФ» до бюджету на відповідні рахунки в органах Державної казначейської служби одночасно із перерахуванням коштів на карткові рахунки працівників. Цей порядок стосується не лише випадків виплати заробітної плати, а і випадків виплати заробітної плати за першу половину місяця (авансу), оплати відпусток, інших виплат найманим працівникам як пов'язаних з оплатою праці, так й інших випадків.

На суму перерахованого до бюджету податку на доходи фізичних осіб складається бухгалтерська проводка:

Дт 641.1 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб»

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

На суму перерахованого до бюджету військового збору складається бухгалтерська проводка:

Дт 641.4 «Розрахунки за військовим збором»

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Залучаючи до виконання окремих проектних або ремонтних робіт фізичних осіб, які не мають статусу підприємця, ТОВ «ГЕЛФ» як джерело виплати доходу зобов'язане із нарахованої винагороди за цивільно-правовим договором утримувати та сплачувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб і військовий збір за ставками 18,0 % та 1,5 % відповідно. Варто також відзначити, що винагороди, що нараховуються фізичним особам без статусу підприємця, оподатковуються також єдиним соціальним внеском за ставкою 22,0 %. Приклад відображення в обліку ТОВ «ГЕЛФ» розрахунків за винагородою за цивільно-правовим договором, у тому числі в частині утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб і військового збору, представлений в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Відображення в обліку ТОВ «ГЕЛФ» розрахунків за цивільно-правовим договором на виконання робіт

| Зміст господарських операцій | Бухгалтерська проводка | | Сума, грн. |
|---|------------------------|-------|------------|
| | Дт | Кт | |
| 1. Нарахована винагорода за цивільно-правовим договором за участь у роботах у монтажу вентиляційного обладнання | 23 | 685 | 5500,00 |
| 2. Нарахований єдиний соціальний внесок за ставкою 22,0 % на винагороду за цивільно-правовим договором | 23 | 651 | 1210,00 |
| 3. Утриманий податок на доходи фізичних осіб за ставкою 18,0 % з винагороди за цивільно-правовим договором | 685 | 641.1 | 990,00 |
| 4. Утриманий військовий збір за ставкою 1,5 % з винагороди за цивільно-правовим договором | 685 | 641.4 | 82,50 |
| 5. З поточного рахунку перераховано: | | | |
| 5.1. єдиний соціальний внесок | 651 | 311.1 | 1210,00 |
| 5.2. податок на доходи фізичних осіб | 641.1 | 311.1 | 990,00 |
| 5.3. військовий збір | 641.4 | 311.1 | 82,50 |
| 5.4. винагорода на картковий рахунок фізичної особи | 685 | 311.1 | 4427,50 |

В діяльності ТОВ «ГЕЛФ» щомісяця наявні виплати фізичній особі, що не є фізичною особою – підприємцем, орендної плати на підставі договору оренди автомобіля.

Така орендна плата відповідно до норм чинного податкового законодавства у разі її виплати фізичній особі, що не має статусу підприємця, має бути оподаткована у джерела виплати доходу податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18,0 % та військовим збором за ставкою 1,5 %. В той же час на відміну від заробітної плати та винагород за цивільно-правовими договорами на виконання робіт, орендна плата не оподатковується єдиним соціальним внеском.

В таблиці 2.4. представлені розрахунки ТОВ «ГЕЛФ» за договором оренди із фізичною особою, у тому числі в частині утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб і військового збору.

Відображення в обліку ТОВ «ГЕЛФ» розрахунків за договором оренди
транспортного засобу

| Зміст господарських операцій | Бухгалтерська проводка | | Сума, грн. |
|---|------------------------|-------|------------|
| | Дт | Кт | |
| 1. Нарахована орендна плата за договором оренди автомобіля фізичній особі | 91 | 685 | 3500,00 |
| 2. Утриманий податок на доходи фізичних осіб за ставкою 18,0 % з орендної плати | 685 | 641.1 | 630,00 |
| 3. Утриманий військовий збір за ставкою 1,5 % з орендної плати | 685 | 641.4 | 52,50 |
| 4. З поточного рахунку перераховано: | | | |
| 4.1. податок на доходи фізичних осіб | 641.1 | 311.1 | 630,00 |
| 4.2. військовий збір | 641.4 | 311.1 | 52,50 |
| 4.3. орендна плата на картковий рахунок фізичної особи | 685 | 311.1 | 2817,50 |

Виплати доходів фізичним особам мають також місце у разі виплати дивідендів учасникам підприємства фізичним особами. Такі доходи включаються до оподаткованого доходу фізичних осіб – учасників і підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб. Відповідно до пп. 170.5.1 Податкового Кодексу України «податковим агентом платника податку під час нарахування на його користь дивідендів ... є емітент корпоративних прав ... » [34]. У випадках коли дивіденди нараховуються емітентом корпоративних прав – підприємством, що не є платником податку на прибуток підприємств, як ТОВ «ГЕЛФ», ставка податку на доходи фізичних осіб встановлена відповідно до пп. 167.5.4 ПКУ на рівні 9,0 %. Окрім того з сум дивідендів, нарахованих власникам – фізичним особам, також утримується військовий збір за ставкою 1,5 %. На суму утриманих податку на доходи фізичних осіб та військового збору зменшується сума до видачі дивідендів фізичній особі – власнику (засновнику, учаснику).

Варто відзначити, що суми нарахованих власникам дивідендів єдиним соціальним внеском.

В таблиці 2.5. представлені розрахунки ТОВ «ГЕЛФ» із власником щодо нарахування та виплати дивідендів, у тому числі в частині утримання

та сплати податку на доходи фізичних осіб і військового збору.

Таблиця 2.5

Відображення в обліку ТОВ «ГЕЛФ» розрахунків
із нарахування та виплати дивідендів

| Зміст господарських операцій | Бухгалтерська проводка | | Сума, грн. |
|---|------------------------|-------|------------|
| | Дт | Кт | |
| 1. Нараховані дивіденди власнику підприємства – фізичній особі за рахунок прибутку, отриманого за підсумками I півріччя 2018 року | 443 | 671 | 90000,00 |
| 2. Зараховане використання чистого прибутку на виплату дивідендів | 441 | 443 | 90000,00 |
| 3. Утриманий податок на доходи фізичних осіб за ставкою 9,0 % з нарахованих дивідендів | 671 | 641.1 | 8100,00 |
| 4. Утриманий військовий збір за ставкою 1,5 % з нарахованих дивідендів | 671 | 641.4 | 1350,0 |
| 4. З поточного рахунку перераховано: | | | |
| – податок на доходи фізичних осіб | 641.1 | 311.1 | 8100,00 |
| – військовий збір | 641.4 | 311.1 | 1350,00 |
| – дивіденди на картковий рахунок фізичної особи | 671 | 311.1 | 72450,00 |

Податковою звітністю за податком на доходи фізичних осіб та військовим збором є Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку. Формується така звітність відповідно до норм Наказу Міністерства фінансів України від 13.01.2015. № 4 «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» [39].

Податковий розрахунок за формою № 1ДФ подається податковими агентами до органів Державної податкової служби щокварталу протягом 40 календарних днів після закінчення податкового (звітного) кварталу.

В першому розділі Податкового розрахунку за формою № 1ДФ у

розрізі кожної окремої фізичної особи із зазначенням ознаки доходу наводяться суми нарахованого та виплаченого доходу, а також утриманого та перерахованого до бюджету податку на доходи фізичних осіб. Важливим елементом даного розділу податкової звітності є так звана ознака доходу, що визначається у відповідності до довідника, що є складовою зазначеного вище Наказу Міністерства фінансів України від 13.01.2015. № 4.

В таблиці 2.6. систематизовані ознаки доходу, що вказуються в Податковому розрахунку за формою № 1 ДФ, що формується ТОВ «ГЕЛФ» як податковим агентом з податку на доходи фізичних осіб.

Таблиця 2.6

Довідник ознак доходів ТОВ «ГЕЛФ»
(для Податкового розрахунку за формою № 1ДФ)

| Вид доходів | Ставка податку на доходи фізичних осіб | Ознака доходу |
|---|--|---------------|
| 1. Доходи, нараховані у вигляді заробітної плати найманим працівникам, у тому числі оплата відпусток, а також допомоги з тимчасової непрацездатності (окрім допомоги з вагітності та пологів) | 18,0 % | 101 |
| 2. Винагороди за цивільно-правовими договорами за роботи, виконані фізичними особами без статусу підприємця | 18,0 % | 102 |
| 3. Дивіденди фізичній особі (емітент корпоративних прав – платник єдиного податку) | 9,0 % | 109 |
| 4. Орендна плата за рухоме майно за договорами оренди із фізичними особами без статусу підприємця | 18,0 % | 127 |
| 5. Виплати самозайнятим особам – підприємцям в межах підприємницької діяльності та приватним нотаріусам за нотаріальні дії | - | 157 |

Варто також зазначити, що у Податковому розрахунку за формою № 1ДФ мають бути відображені усі види доходів, що нараховані та виплачені податковим агентом на користь фізичних осіб, у тому числі ті, що не передбачають реального утримання податку на доходи фізичних осіб.

Прикладом таких поширених доходів є виплати фізичним особам – підприємцям та приватним нотаріусам, які є самостійними платниками податків, але в той же час є фізичними особами.

Розглянувши практику розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб та військовим збором, перейдемо до розрахунків за єдиним податком.

ТОВ «ГЕЛФ», застосовуючи спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, є платником єдиного податку за ставкою 3 %. Для розрахунків за даним податком робочим планом рахунків підприємства передбачений субрахунок 641.3 «Розрахунки за єдиним податком».

Єдиний податок розраховується шляхом застосування обраної ставки єдиного податку 3 % до доходу платника єдиного податку. В податковій практиці ТОВ «ГЕЛФ» дохід платника єдиного податку формується за рахунок сум, отриманих на поточний рахунок підприємства, від замовників за виконані роботи або як попередня оплата за роботи. Інші, передбачені податковим законодавством суми доходу платника єдиного податку, в практиці діяльності даного платника єдиного податку відсутні. Зокрема, йдеться про вартість безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг і про списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності. Аналогічно у господарській практиці підприємства відсутні випадки реалізації основних засобів, що перебували в експлуатації.

Окремо варто зазначити, що до доходу платника єдиного податку не включаються суми податку на додану вартість, які присутні у сумах, що надходять на поточний рахунок ТОВ «ГЕЛФ» від замовників за виконані роботи або як попередня оплата за роботи, адже підприємство є платником податку на додану вартість. Під час визначення доходу платника єдиного податку суми, що надходять від замовників на поточний рахунок, зменшуються на суми податку на додану вартість.

Орієнтуючись на визначений п. 294.1 ПКУ для платників єдиного податку третьої групи кварталний податковий (звітний) період, щокварталу

останнім числом відповідного кварталу, в обліку ТОВ «ГЕЛФ» відображається визнана до сплати сума єдиного податку за квартал шляхом визнання зобов'язання та включенням відповідної суми до адміністративних витрат.

Таким чином нарахування єдиного податку відображається в обліку такою бухгалтерською проводкою:

Дт 92 «Адміністративні витрати»

Кт 641.3 «Розрахунки за єдиним податком».

Звітність з єдиного податку подається ТОВ «ГЕЛФ» до органів Державної податкової служби щокварталу протягом 40 календарних днів після закінчення податкового (звітного) кварталу у формі Податкової декларації платника єдиного податку – юридичної особи. Форма Податкової декларації затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 09.06.2015. № 578 «Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку» [37].

В Податковій декларації платника єдиного податку окрім характеристики платника наводиться сума визначеного доходу платника єдиного податку та сума визнаного до сплати єдиного податку. Податкова декларація формується наростаючим підсумком з початку року, тому податковим періодом є I квартал, I півріччя, три квартали та рік. Після декларування зобов'язань за такий податковий (звітний) період в Податковій декларації розраховуються зобов'язання із сплати податку за останній квартал податкового (звітного) періоду.

Визнана у Податковій декларації до сплати сума єдиного податку за податковий (звітний) квартал має бути перерахована до бюджету протягом 40 календарних днів після закінчення податкового (звітного) кварталу. В обліку така сплата відображається бухгалтерською проводкою:

Дт 641.3 «Розрахунки за єдиним податком».

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

2.3 Особливості організації фінансового та податкового обліку за податком на додану вартість

ТОВ «ГЕЛФ» є платником податку на додану вартість, відповідно має здійснювати податковий облік розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість та відображати такі розрахунки у синтетичному обліку. Податковий облік за податком на додану вартість, пов'язаний із системою електронного адміністрування даного податку, є найбільш складним у вітчизняній практиці розрахунків з бюджетом за податками.

Основними елементами податкового обліку з податку на додану вартість в сучасній податковій практиці є:

- первинні документи податкового обліку з податку на додану вартість
- податкові накладні, розрахунки корегування кількісних та вартісних показників до відповідних податкових накладних, а також інші документи, на підставі яких може бути врахований податковий кредит платника податку на додану вартість;

- Податкова декларація з податку на додану вартість, що формується платником податку за підсумками податкового (звітного) періоду на подається до органів Державної фіскальної служби.

Окрім того, варто зазначити, що податковий облік за податком на додану вартість тісно пов'язаний із синтетичним обліку підприємства, що є платником даного податку.

Для обліку розрахунків за податками Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій передбачений синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками та платежами» субрахунок 641 «Розрахунки за податками».

Враховуючи, що облік варто здійснювати за кожним податком окремо, для розрахунків за податком на додану вартість робочим планом рахунків ТОВ «ГЕЛФ» передбачений субрахунок третього порядку 641.2. «Розрахунки

за податком на додану вартість». Окрім того при здійсненні обліку розрахунків за податком на додану вартість в окремих випадках використовуються субрахунки 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Звітним (податковим) періодом за податком на додану вартість у 2019 році для ТОВ «ГЕЛФ» є календарний місяць, незважаючи на те, що потенційно як платник єдиного податку підприємство мало право відповідно до п. 202.2 обрати квартальний податковий (звітний) період за податком на додану вартість. Підприємство втратило таке право у 2019 році, адже із останньою Податковою декларацією з податку на додану вартість не була подана відповідна заява про обрання квартального звітного (податкового) періоду, як того вимагають норми податкового законодавства.

Таким чином, для розрахунку податку на додану вартість до сплати за податковий (звітний) період, яким для ТОВ «ГЕЛФ» є календарний місяць, підприємство здійснює облік податкових зобов'язань за кредитом субрахунку 641.2. та податкового кредиту за дебетом субрахунку 641.2. В наслідок такого розрахунку за кредитом субрахунку 641.2. за підсумками місяця формується сума податку на додану вартість до сплати. Якщо за ж підсумками окремого податкового (звітного) місяця формується залишок за дебетом субрахунку 641.2., то за даний період податок не сплачується, а вказана сума зменшує податкові зобов'язання наступних податкових періодів, що відповідним чином вказується в Податковій декларації з податку на додану вартість.

Податкові зобов'язання формуються в практиці ТОВ «ГЕЛФ» за фактом виконання для замовників проектних робіт, а також робіт із монтажу, технічного обслуговування та ремонту вентиляційного та холодильного обладнання та систем.

Враховуються податкові зобов'язання ТОВ «ГЕЛФ» відповідно до норм податкового законодавства за першою із подій – або за фактом отримання попередньої оплати за роботи, або за фактом виконання для

замовників робіт, що підтверджується актом виконаних робіт, у рахунок майбутньої оплати. У випадках застосування часткової попередньої оплати податкові зобов'язання враховуються відповідними частинами.

За фактом формування податкових зобов'язань платник податку на додану вартість зобов'язаний скласти спеціальний первинний документ податкового обліку – податкову накладну. Формуються такі документи на підтвердження визнання продавцем – платником податку на додану вартість податкових зобов'язань.

Окрім податкових накладних первинними документами податкового обліку є податку на додану вартість є розрахунок корегування кількісних та вартісних показників до податкової накладної. Потреби в таких документах виникає в певних випадках, коли платники зобов'язані або мають право на коригування вже врахованих податкових зобов'язань. Йдеться, наприклад, про повернення замовнику раніше отриманої від нього за роботи попередньої оплати. У таких випадках складається розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, що складалась за фактом визнання відповідних податкових зобов'язань. У розрахунку коригування вказується причина коригування податкових зобов'язань у закодованому вигляді, наприклад, код 103 означає «повернення товару або авансових платежів».

Починаючи з 1 січня 2015 року всі податкові накладні і розрахунки коригування до них формуються виключно як електронні документи і підлягають обов'язковій реєстрації в електронному Єдиному реєстрі податкових накладних. Ця вимога стосується як податкових накладних, що передаються покупцеві (замовникові), так і податкових накладних, що складені по поставках неплатникам ПДВ і по внутрішніх операціях платника ПДВ.

Формуються податкові накладні відповідно до норм Наказу міністерства фінансів України від 31.12.2015. № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної».

Складені податкові накладні реєструє в Єдиному реєстрі податкових накладних постачальник (продавець) товарів/послуг.

Складені розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних реєструються:

– постачальником (продавцем) товарів/послуг, якщо передбачене збільшення компенсації їх вартості на користь такого постачальника (продавця) або якщо коригування кількісних і вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації;

– отримувачем (покупцем) товарів/послуг, якщо передбачене зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику (продавцю).

Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних повинна здійснюватися з врахуванням граничних строків (п. 201.10 ПКУ):

– 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;

– для розрахунків коригування, складених постачальником товарів/послуг до податкової накладної, що складена на отримувача – платника податку, в яких передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, – протягом 15 календарних днів з дня отримання такого розрахунку коригування до податкової накладної отримувачем (покупцем).

Можливість реєстрації податкових накладних та розрахунків

корегування в Єдиному реєстрі податкових накладних залежить від наявності відповідної суми реєстраційного ліміту в Системі електронного адміністрування ПДВ, яка збільшується, насамперед, або при отриманні податкових накладних від постачальників, або при перерахування грошових коштів на спеціальний казначейських рахунок підприємства з податку на додану вартість, і зменшується на суми ПДВ зареєстрованих податкових накладних за податковими зобов'язаннями.

Окремо варто відзначити, що сплата податку на додану вартість здійснюється не з поточного рахунку, а із спеціального казначейського рахунку, яких наявний у кожного платника податку на додану вартість. Поповнюється такий рахунок із поточного рахунку або для забезпечення сплати податку на додану вартість до бюджету у встановлені терміни, або для реєстрації податкових накладних у встановлені терміни, адже із перерахуванням суми на спеціальний казначейський рахунок з податку на додану вартість збільшується сума, на яку платник має змогу зареєструвати податкові накладні.

Розглянемо приклади документообороту із врахування податкових зобов'язань з практики ТОВ «ГЕЛФ», а також відображення відповідних господарських операцій у синтетичному обліку.

Перший приклад передбачає виконання ремонтних робіт замовнику – платнику податку на додану вартість на умовах часткової попередньої оплати.

Так, 11.03.2019. ТОВ «ГЕЛФ» на підставі виписаного рахунку отримало попередню оплату за ремонтні роботи від замовника ПрАТ «ХерсонАгросервіс» у сумі 24600,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. За фактом отримання попередньої оплати ТОВ «ГЕЛФ» були визнані податкові зобов'язання з податку на додану вартість у сумі 4100,00 грн. і відповідно складена податкова накладна № 74 від 11.03.2019. Відповідна податкова накладна підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 31 березня 2019 року, що й було здійснено ТОВ «ГЕЛФ».

20.03.2019. із замовником ПрАТ «ХерсонАгросервіс» був підписаний акт виконаних ремонтних робіт за ремонтом вентиляційного обладнання на суму 35250,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Роботи виконані у рахунок часткової попередньої оплати, отриманої від замовника 11.03.2019. Враховуючи, що частина робіт була виконана понад суму попередньої оплати ТОВ «ГЕЛФ» були визнані податкові зобов'язання з податку на додану вартість у сумі 1775,00 грн. і відповідно складена податкова накладна № 83 від 20.03.2019.

Відповідна податкова накладна підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 15 квітня 2019 року, що й було здійснено ТОВ «ГЕЛФ».

27.03.2019. на поточний рахунок від покупця були отримані кошти за ремонтні роботи, виконані понад попередню оплату у сумі 10650,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %.

Відображення в обліку розглянутих операцій наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Відображення в обліку ТОВ «ГЕЛФ» розрахунків з ПДВ при виконанні ремонтних робіт у рахунок часткової попередньої оплати

| Дата | Зміст господарських операцій | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн. |
|-------------|--|-------------------------|-------|------------|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 11.03.2019. | На поточний рахунок в банку отримана попередня оплата від замовника за ремонтні роботи | 311 | 681 | 24600,00 |
| 11.03.2019. | Враховані податкові зобов'язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати | 643 | 641.2 | 4100,00 |
| 20.03.2019. | На підставі акта виконаних ремонтних робіт врахований борг замовника та дохід від реалізації робіт | 361 | 703 | 35250,00 |
| 20.03.2019. | Відображена сума ПДВ в складі доходу від реалізації робіт | 703 | 643 | 4100,00 |
| 20.03.2019. | Враховані податкові зобов'язання з ПДВ в частині, що перевищує попередню оплату | 703 | 641.2 | 1775,00 |

Продовження табл. 2.7

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-------------|--|-----|-----|----------|
| 20.03.2019. | Списана собівартість реалізованих ремонтних робіт | 903 | 23 | 22585,40 |
| 20.03.2019. | Відображено залік заборгованості | 681 | 361 | 24600,00 |
| 27.03.2019. | На поточний рахунок отримані кошти за ремонтні роботи, виконані понад попередню оплату | 311 | 361 | 10650,00 |
| 31.03.2019. | Чистий дохід від реалізації ремонтних робіт списується на рахунок фінансових результатів | 703 | 79 | 22585,40 |
| 31.03.2019. | Собівартість реалізованих ремонтних робіт списується на рахунок фінансових результатів | 79 | 903 | 19850,60 |

Наступний приклад передбачає часткове повернення попередньої оплати. У такому випадку постачальник – платник ПДВ має право на зменшення (коригування) податкових зобов'язань, що документально оформлюється складанням розрахунку коригування кількісних та якісних показників до відповідної податкової накладної. Варто звернути окрему увагу на те, що якщо покупець (замовник) є платником податку на додану вартість, реєстрація складеного розрахунку корегування у Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється саме покупцем (замовником).

Так, 19.04.2019. ТОВ «ГЕЛФ» на підставі виписаного рахунку отримало попередню оплату за ремонтні роботи від замовника ТОВ «Стандарт» у сумі 31500,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. За фактом отримання попередньої оплати ТОВ «ГЕЛФ» були визнані податкові зобов'язання з податку на додану вартість у сумі 5250,00 грн. і відповідно складена податкова накладна № 91 від 19.04.2019. Відповідна податкова накладна підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 15 травня 2019 року, що й було здійснено ТОВ «ГЕЛФ».

10.05.2019. зі замовником ТОВ «Стандарт» був підписаний акт виконаних ремонтних робіт за ремонтом холодильного обладнання на суму 18900,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Враховуючи, що ремонтні роботи були в повному обсязі оплачені попередньою оплатою, податкові зобов'язання у даному випадку не визнаються.

17.05.2019. із погодженням з замовником у зв'язку з тим, що інше обладнання не підлягає ремонту, ТОВ «ГЕЛФ» була повернута раніше отримана попередня оплата у сумі 12600,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. В той же день був сформований розрахунок корегування кількісних і вартісних показників № 7 від 17.05.2019. до податкової накладної № 91 від 19.04.2019. Розрахунок був переданий покупцеві ТОВ «Стандарт», адже покупець протягом п'ятнадцяти календарних днів має зареєструвати його у Єдиному реєстрі податкових накладних, що й було здійснено 27 травня 2019 року.

Відображення в обліку наведених операцій представлено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Відображення в обліку ТОВ «ГЕЛФ» розрахунків з ПДВ
при отриманні та частковому поверненні попередньої оплати

| Дата | Зміст господарських операцій | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн. |
|-------------|--|-------------------------|-------|------------|
| | | Дт | Кт | |
| 19.04.2019. | На поточний рахунок в банку отримана попередня оплата від замовника за ремонтні роботи | 311 | 681 | 31500,00 |
| 19.04.2019. | Враховані податкові зобов'язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати | 643 | 641.2 | 5250,00 |
| 10.05.2019. | На підставі акта виконаних ремонтних робіт врахований борг замовника та дохід від реалізації робіт | 361 | 703 | 18900,00 |
| 10.05.2019. | Відображена сума ПДВ в складі доходу від реалізації робіт | 703 | 643 | 3150,00 |
| 10.05.2019. | Списана собівартість реалізованих ремонтних робіт | 903 | 23 | 11540,65 |
| 10.05.2019. | Відображено залік заборгованості | 681 | 361 | 18900,00 |
| 17.05.2019. | З поточного рахунку повернута раніше отримана від замовника попередня оплата | 681 | 311 | 12600,00 |
| 17.05.2019. | Зменшені податкові зобов'язання з ПДВ у зв'язку із поверненням замовнику попередньої оплати | 643 | 641.2 | - 2100,00 |
| 31.05.2019. | Чистий дохід від реалізації ремонтних робіт списується на рахунок фінансових результатів | 703 | 79 | 15750,00 |
| 31.05.2019. | Собівартість реалізованих ремонтних робіт списується на рахунок фінансових результатів | 79 | 903 | 11540,65 |

Окремої уваги заслуговує питання визнання податкових операцій за продажами не платникам податку на додану вартість.

Так, ТОВ «ГЕЛФ» іноді виконує ремонтні роботи замовникам, що не є платниками податку на додану вартість, але й за такими роботами податкові зобов'язання визнаються за загальними правилами, а податкові накладні підлягають реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних у загальноновстановлені терміни. Єдина відмінні у складанні таких податкових накладних полягає у тому, що у якості покупця вказується не конкретний покупець, а умовний «Неплатник», а також вказується умовний індивідуальний податковий номер платника ПДВ «100000000000». Враховуючи, що така податкова накладна не підлягає передачі покупцю (замовнику), у документі здійснюється відповідно позначка – «не підлягає наданню отримувачу (покупцю)» із типом причини «02» – «складена на постачання неплатнику податку».

Окрім врахування податкового зобов'язань, важливим етапом податкового обліку з податку на додану вартість є систематизація податкового кредиту.

Податковий кредит в практиці ТОВ «ГЕЛФ», як й інших платників податку на додану вартість, формується за фактом придбання в інших платників даного податку товарів, робіт, послуг. Формується податковий кредит за першою з подій – або за фактом отримання товарів, робіт, послуг в рахунок майбутньої оплати, або за фактом перерахування попередньої оплати за товари, роботи, послуги.

Варто також пам'ятати, що реальне право на врахування в податковому обліку податкового кредиту платник податку на додану вартість має лише тоді, коли з Єдиного реєстру податкових накладних отримана відповідна податкова накладна, що була зареєстрована постачальником (підрядником). Податкові накладні, що були зареєстровані постачальником (підрядником) із дотримання термінів реєстрації податкових накладних (навіть якщо реєстрація здійснена у наступному місяці), враховуються до складу

податкового кредиту місяця складання. Якщо ж податкова накладна була зареєстрована у Єдиному реєстрі податкових накладних із порушенням термінів реєстрації, то вона може бути включена у податковий кредит лише місяця реєстрації.

Варто також відзначити, що в окремих випадках податковий кредит може бути врахований на підставі інших документів, ніж податкові накладні. Йдеться про паперові документи, що можуть підтверджувати податковий кредит платника податку на додану вартість, а саме про:

- транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, виставлений платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця;

- касові чеки, що містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера і податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без врахування податку).

Основними документами, що підтверджують право на додатковий кредит, є податкові накладні, а тому для кожного платника податку на додану вартість надзвичайно важливим є своєчасна реєстрація таких накладних постачальниками (підрядниками) у Єдиному реєстрі податкових накладних. Лише в такому випадку покупець отримає відповідний документа з реєстру і своєчасно відобразить відповідну суму у складі податкового кредиту.

Практика електронного адміністрування ПДВ також передбачає, що за фактом реєстрації постачальником податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, у відповідного покупця збільшується сума реєстраційного ліміту в Системі електронного адміністрування ПДВ, тобто збільшується сума, на яку можуть бути зареєстровані податкові накладні за податковими зобов'язаннями даного платника.

Розглянемо приклад документообороту із врахування податкового

кредиту з практики ТОВ «ГЕЛФ», а також відображення відповідних господарських операцій у синтетичному обліку.

07.06.2019. з поточного рахунку ТОВ «ГЕЛФ» була перерахована попередня оплата постачальнику ТОВ «ЕлектроМаркет» за запасні частини у сумі 27600,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Постачальник, отримавши попередню оплату, врахував податкові зобов'язання з податку на додану вартість у сумі 4600,00 грн. і сформував податкову накладну № 571 від 07.06.2019. Така податкова накладна підлягала реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 30 червня 2019 року. ТОВ «ЕлектроМаркет» здійснив реєстрацію даної податкової накладної 24 червня 2019 року, тобто із дотримання відповідних термінів. ТОВ «ГЕЛФ» отримало дану податкову накладну, після чого вона була включена до податкового кредиту червня 2019 року.

17.06.2019. від постачальника ТОВ «ЕлектроМаркет» у рахунок перерахованої попередньої оплати були отримані запасні частини до холодильного обладнання на загальну суму 38750,60 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Враховуючи, що частина отриманих запасних частин була відвантажена понад попередню оплату, у постачальника формуються податкові зобов'язання, а у покупця – право на податковий кредит. Постачальником ТОВ «ЕлектроМаркет» була складена податкова накладна № 599 від 17.06.2019. із сумою ПДВ 1858,43 грн. Така податкова накладна підлягала реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 15 липня. ТОВ «ЕлектроМаркет» здійснив реєстрацію даної податкової накладної 5 липня 2019 року, тобто із дотримання відповідних термінів. ТОВ «ГЕЛФ» отримало дану податкову накладну, після чого вона була включена до податкового кредиту червня 2019 року, незважаючи на те, що вона була реєстрована лише у липні.

04.07.2019. з поточного рахунку ТОВ «ГЕЛФ» було перераховано постачальнику за запасні частини, отримані понад попередню оплату, 11150,60 грн., у тому числі ПДВ 20 %.

Відображення в обліку наведених операцій представлено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Відображення в обліку ТОВ «ГЕЛФ» розрахунків з ПДВ
при придбанні товарів у рахунок часткової попередньої оплати

| Дата | Зміст господарських операцій | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн. |
|-------------|--|-------------------------|-----|------------|
| | | Дт | Кт | |
| 07.06.2019. | З поточного рахунку в банку перерахована попередня оплата постачальнику за запасні частини | 371 | 311 | 27600,00 |
| 07.06.2019. | Врахований податковий кредит за фактом перерахування попередньої оплати (на підставі податкової накладної) | 641.2 | 644 | 4600,00 |
| 17.06.2019. | Оприбутковані від постачальника запасні частини у рахунок часткової попередньої оплати: | | | |
| | - на суму без ПДВ | 201 | 631 | 32292,17 |
| | - на суму ПДВ в частині попередньої оплати | 644 | 631 | 4600,00 |
| | - на суму ПДВ в частині понад попередню оплату (на підставі податкової накладної) | 641.2 | 631 | 1858,43 |
| 17.06.2019. | Відображено залік заборгованості | 631 | 371 | 25500,00 |
| 04.07.2019. | З поточного рахунку перераховано постачальнику за запасні частини, отримані понад попередню оплату | 631 | 311 | 11150,60 |

Підсумковим етапом податкового обліку з податку на додану вартість є формування податкової звітності.

Звітністю з податку на додану вартість є Податкова декларація з податку на додану вартість, порядок подання та форма якої затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016. № 21 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 23.02.2017. № 276). За умови застосування місячного податкового (податкового) періоду Податкова декларація з податку на додану вартість подається протягом 20 календарних днів після закінчення податкового (звітного) періоду.

Податкова декларація як звітний документ складається із організаційної інформації (інформації щодо платника, звітного періоду,

найменування органу, до якого подається звітність), а також із трьох розділів, що заповнюються платником:

- розділ I – Податкові зобов'язання;
- розділ II – Податковий кредит;
- розділ III – Розрахунки за звітний період.

Складається Податкова декларація у цілих гривнях, тобто суми округлюються за правилами математики і копійки не наводяться.

До Податкової декларації формуються та додаються додатки, у яких здійснюється формування окремих показників Податкової декларації.

Сума, декларована до сплати, має бути списана з спеціального казначейського рахунку платника податку на додану вартість не пізніше 30 числа наступного місяця. Відповідальність за наявність коштів на рахунку несе платник податку; списання здійснюють працівники Державної казначейської служби на підставі даних, отриманих з Державної податкової служби щодо сум до сплати, без втручання в процес платника податку.

2.4 Пропозиції щодо підвищення якісного рівня обліку розрахунків з бюджетом за податками платників єдиного податку

Формування якісної облікової системи є надзвичайно важливим завданням для будь-якого підприємства, адже лише за наявності якісної інформації щодо діяльності підприємства можуть бути прийняті дієві управлінські рішення, спрямовані на забезпечення ефективності роботи та підтримку конкурентоспроможності підприємства.

Оподаткування є важливим елементом господарської діяльності будь-якого підприємства, адже суми податків та зборів, визнані до сплати за рахунок підприємства, суттєво впливають на результати його підприємницької діяльності, на фінансовий стан та конкурентоспроможність

підприємства.

Для платників єдиного податку основною податковою навантаження є нарахування та сплата єдиного податку. Саме єдиний податок для платників єдиного податку за ставкою 3 %, яким є ТОВ «ГЕЛФ», фактично є податковою альтернативою податку на прибуток за ставкою 18 %. Податок на додану вартість сплачується на загальних підприємствах, а платником земельного податку ТОВ «ГЕЛФ» бути не може, адже не є власником або користувачем земельних ділянок.

Відображення в обліку нарахування єдиного податку передбачає, по-перше, визнання витрат, пов'язаних із необхідністю сплати податку, а, по-друге, визнання зобов'язань перед бюджетом за єдиним податком. Як вже було розглянуто вище, в обліковій практиці ТОВ «ГЕЛФ» нарахування єдиного податку здійснюється один раз на квартал останнім днем кварталу. Сума єдиного податку, визнана до сплати за принципами податкового законодавства, визнається адміністративними витратами з одного боку та зобов'язаннями перед бюджетом з іншого боку. В синтетичному обліку ТОВ «ГЕЛФ» нарахування єдиного податку відображається бухгалтерською проводкою:

Дт 92 «Адміністративні витрати»

Кт 641.3 «Розрахунки за єдиним податком».

В той же час, на нашу думку, наявний підхід відображення в обліку ТОВ «ГЕЛФ» нарахування єдиного податку викривлює дані обліку та фінансової звітності щодо витрат та відповідно фінансових результатів діяльності підприємства.

Причина викривлення витрат та фінансових результатів полягає у невідповідності принципів касового визнання податкових зобов'язань з єдиного податку відповідно до норм чинного податкового законодавства і принципу нарахуванням, передбаченого Законом України від 16.07.1999. № 996-ХІV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», за яким «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та

фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [36].

Так, за наявного підходу формується абсурдна ситуація, коли отримання в останні дні кварталу попередньої оплати від замовника (за умови, що жодних робіт та витрат за замовленням ще не здійснюється) зменшує прибуток ТОВ «ГЕЛФ» за рахунок витрат, пов'язаних із нарахуванням єдиного податку, в порівнянні із ситуацією відсутності такої попередньої оплати. Наявність дебіторської заборгованості за вже виконаним замовленням за наявної схеми обліку навпаки збільшує прибуток підприємства, хоча зрозуміло, що отримання доходу одночасно потребує визнання витрат, пов'язаних із сплатою єдиного податку, навіть якщо зобов'язання мають бути визнані касовим способом.

Саме тому варто навести висновок, сформуований Ю.Б. Скорняковою з цього приводу, а саме «витрати, пов'язані із єдиним податком, мають бути визнані у тому періоді, у якому визнаються відповідні доходи, наявність яких, незважаючи на можливий касовий розрив, і призводить до формування зобов'язань з єдиного податку» [46, С. 148-149]. Автор ідеї спирається на п. 7 П(с)БО 16 «Витрати», за яким «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені» [35], стверджуючи, що «суми єдиного податку прямо пов'язані з конкретними сумами доходу, навіть за наявності певного касового розриву» [46, с. 148].

Таким чином пропонуємо впровадити в облікову практику ТОВ «ГЕЛФ» розроблений Ю.Б. Скорняковою порядок відображення в обліку нарахування єдиного податку. А саме доповнити робочий план рахунків ТОВ «ГЕЛФ»:

- синтетичним субрахунком 645 «Нарахування єдиного податку» до синтетичного рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами»;
- синтетичним рахунком 98 «Витрати оподаткування».

В подальшому відображати нарахування єдиного податку в обліку

ТОВ «ГЕЛФ» пропонується таким чином.

По-перше, на суму єдиного податку, нарахованого до сплати за нормами податкового законодавства, складається бухгалтерська проводка:

Дт 645 «Нарахування єдиного податку»

Кт 641.3 «Розрахунки з бюджетом за єдиними податком».

По-друге, витрати у сумі єдиного податку, нарахованого виходячи із суми доходів, визнаних в обліку за принципом нарахування, відображаються в складі витрат оподаткування:

Дт 98 «Витрати оподаткування»

Кт 645 «Нарахування єдиного податку».

По-третє, витрати оподаткування списуються, як й інші витрати, на рахунок фінансових результатів за підсумками звітного періоду:

Дт 79 «Фінансові результати»

Кт 98 «Витрати оподаткування».

За наявності на кінець періоду кредиторської заборгованості за отриманими авансами за дебетом субрахунку 645 буде формуватися залишок, що відповідає єдиному податку з суми такої попередньої оплати, який буде компенсуватися в періоді відвантаження товарів (виконання робіт, послуг) одночасно із визнанням відповідного доходу. У фінансовій звітності такий залишок має бути відображений у складі інших оборотних активів. За наявності на кінець періоду дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за кредитом субрахунку 645 буде формуватися залишок, що відповідає єдиному податку з суми такої дебіторської заборгованості, який буде компенсуватися у періоді отримання коштів одночасно із визнанням зобов'язань із сплати єдиного податку. У фінансовій звітності такий залишок має бути відображений у складі інших поточних зобов'язань [46, с. 150].

В таблиці 2.10. презентований запропонований ТОВ «ГЕЛФ» порядок відображення в обліку та фінансовій звітності нарахування єдиного податку (складено за джерелом [46, с. 151]).

Таблиця 2.10

Відображення в обліку та фінансовій звітності нарахування єдиного податку

| Показники діяльності | Податкові (звітні) періоди | | |
|---|----------------------------|-------------|-------------|
| | 1-й квартал | 2-й квартал | 3-й квартал |
| 1. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, визнаний в обліку за принципом нарахування без врахування ПДВ, грн. | 700000,00 | 700000,00 | 700000,00 |
| 2. Кошти, отримані на поточний рахунок (в касу) за продукцію, товари, роботи, послуги (дохід платника єдиного податку) без врахування ПДВ, грн. | 800000,00 | 500000,00 | 800000,00 |
| 3. Кредиторська заборгованість за отриманими авансами за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду із врахуванням ПДВ, грн. | 120000,00 | - | - |
| 4. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду із врахуванням ПДВ, грн. | - | 120000,00 | - |
| Кореспонденція рахунків щодо нарахування єдиного податку за ставкою 3 % | | | |
| Нарахована сума єдиного податку до сплати за нормами податкового законодавства Дт 645 Кт 641.3 | 24000,00 | 15000,00 | 24000,00 |
| Відображені витрати у сумі єдиного податку, нарахованого виходячи із суми доходів, визнаних в обліку за принципом нарахування Дт 98 Кт 645 | 21000,00 | 21000,00 | 21000,00 |
| Залишки на субрахунку 645 «Нарахування єдиного податку» на кінець періоду | | | |
| За дебетом (у фінансовій звітності включається до складу інших оборотних активів) | 3000,00 | - | - |
| За кредитом (у фінансовій звітності включається до складу інших поточних зобов'язань) | - | 3000,00 | - |

Впровадження в обліку практику ТОВ «ГЕЛФ» розглянутої пропозиції дозволить підвищити якісний рівень показників обліку та фінансової звітності щодо витрат та фінансових результатів діяльності, а також дозволить спростити процедуру оцінки доцільності застосування спрощеної системи оподаткування.

3 ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ТОВ «ГЕЛФ» З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ

3.1 Формування системи внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками

На будь-якому підприємстві якісний рівень та дисципліна розрахунків з бюджетом за податками суттєво залежить від наявності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. На більшості сучасних великих та середніх підприємствах функції внутрішнього контролю виконуються спеціальним підрозділом підприємства – службою внутрішнього контролю (аудиту). На багатьох малих підприємствах такий структурний підрозділ відсутній, саме тому функції внутрішнього контролю виконуються головним бухгалтером. До малих підприємств, де функції внутрішнього контролю виконуються головним бухгалтером, належить і ТОВ «ГЕЛФ».

Внутрішній контроль є однією з функцій процесу управління. Сутність даної функції полягає в тому, що внутрішній контроль є механізмом зворотного зв'язку між об'єктом управління (економічним суб'єктом) та органом управління (суб'єктом управління). Завдяки внутрішньому контролю орган контролю отримує інформацію про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень. Таким чином, «внутрішній контроль – це процес, який забезпечує, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети» [9, с. 65].

О.П. Погрібна характеризує внутрішній контроль як «систему заходів, визначених керівним складом підприємства, реалізація яких дозволяє створити спеціальні умови з метою найбільш ефективного виконання

працівниками підприємства своїх посадових обов'язків з метою забезпечення ефективної діяльності підприємства» [33, с. 39]. Таким чином, «система внутрішнього контролю є сукупністю політик, організаційних заходів, процедур внутрішнього контролю, які застосовуються керівництвом підприємства з метою ефективного ведення господарської діяльності» [33, с. 40]. С. Бардаш та І. Стефаник, акцентуючи особливу увагу на запровадженні на підприємствах активного внутрішнього контролю, визначають внутрішній контроль як «діяльність постійного характеру, що спрямована на забезпечення інформацією про функціонування об'єкта контролю системи управління, а також доцільність прийняття управлінських рішень» [5, с. 11]. На особливу увагу у контексті ідентифікації внутрішнього контролю як функції управління заслуговує також думка Б.І. Валуєва, В.В. Муравської та Л.П. Горлової, які стверджують, що «контроль як систему слід розглядати як відокремлену частину всієї системи управління підприємством» [8, с. 80].

Відповідальність за практичне впровадження системи внутрішнього контролю на підприємстві покладена на його власників та керівництво підприємства. Саме від їх рішень залежить, чи буде на підприємстві функціонувати дієва система внутрішнього контролю, яка б відповідала розмірам та специфіці діяльності підприємства.

Внутрішній контроль може здійснюватися як попередній, поточний (оперативний) і наступний. За формами внутрішній контроль може бути документальним, фактичним і комбінованим, а за характером проведення контрольних дій може мати вигляд ревізії, тематичної перевірки, розслідування та службового розслідування.

Внутрішній контроль розрахунків із бюджетом за податками є важливим етапом внутрішнього контролю на будь-яким сучасним підприємством. Метою внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками варто визнати забезпечення повноти та своєчасності нарахування та сплати податків до бюджету, захист підприємства як платника податків та

управлінського персоналу як посадових осіб від штрафних санкцій, а також оптимізація податкових платежів із дотриманням норм податкового законодавства. Основні завдання внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками схематично представлені на рис. 3.1.

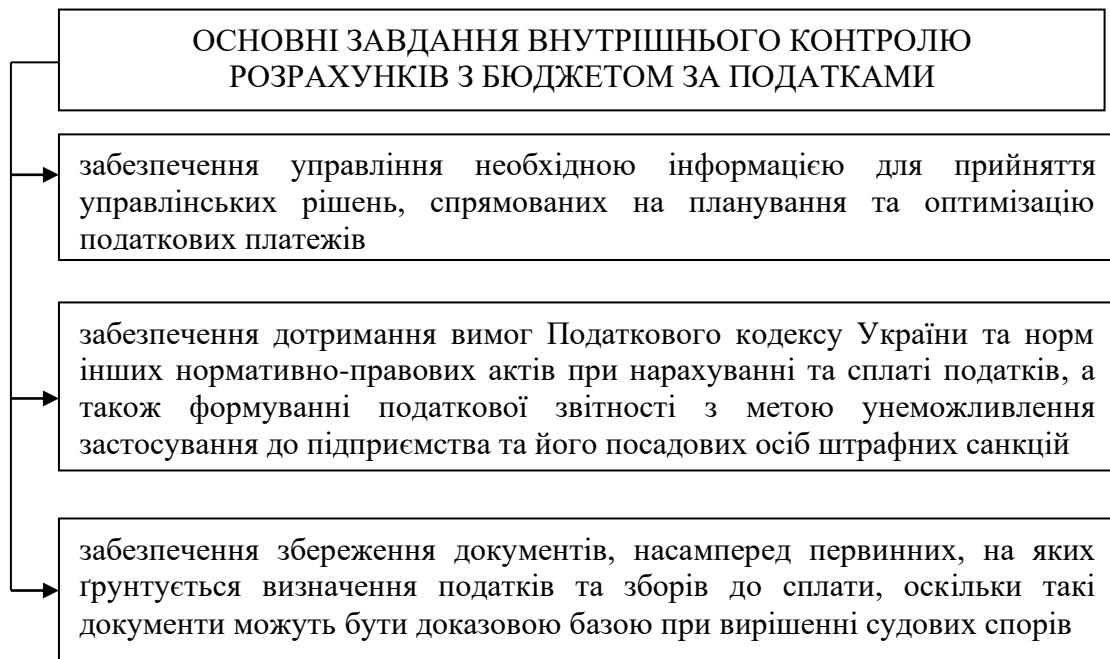


Рис. 3.1 Основні завдання внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками

Внутрішній контроль розрахунків з бюджетом здійснюється за окремими видами податків та зборів до бюджету, а його порядок передбачає такі напрямки контрольних дій:

- перевірка правильності обчислення бази (об'єкта) оподаткування за податками та зборами;
- перевірка обґрунтованості застосування ставок податків та зборів;
- перевірка правомірності застосування пільг за податками та зборами;
- перевірка правильності складання і дотримання термінів подання податкової звітності до органів Державної податкової служби;
- перевірка своєчасності та повноти перерахування до бюджету

податків та зборів;

– перевірка реальності відображення заборгованості перед бюджетом за податками та зборами в обліку та фінансовій звітності.

Організація та впровадження конкретних контрольних дій щодо розрахунків підприємства з бюджетом за податками залежить від того, платником яких податків та зборів є підприємством. ТОВ «ГЕЛФ» є платником єдиного податку за ставкою 3 %, платником податку на додану вартість, а також утримує із доходів, нарахованих фізичним особам, та перераховує до бюджету податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Так, основними завданнями внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є:

- перевірка правильності визначення об'єкта та бази оподаткування;
- перевірка правильності встановлення ставки податку до бази оподаткування;
- перевірка правильності нарахування податкових зобов'язань за податком на додану вартість платника податку;
- перевірка правильності нарахування податкового кредиту за податком на додану вартість платника податку;
- перевірка повноти та своєчасності сплати зобов'язань за податком на додану вартість до бюджету;
- перевірка правильності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість у Податкових деклараціях за податковий (звітний) період;
- перевірка стану бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
- перевірка правильності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість в фінансовій звітності суб'єкта господарювання [31, с. 68].

Основні контрольні процедури внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податком на додану вартість в розрізі

попереднього, поточного та наступного контролю систематизовані в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Процедури внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГЕЛФ»
з бюджетом за податком на додану вартість

| Вид контролю | Основні процедури контролю |
|---------------------|---|
| Попередній контроль | Перевірка наявності контрагента в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців Перевірка наявності контрагента в Реєстрі платників податку на додану вартість Перевірка оформлення господарських відносин із контрагентом (договори (контракти), рахунки, накладні, акти виконаних робіт (наданих послуг)) |
| Поточний контроль | Перевірка реєстраційного ліміту в системі електронного адміністрування ПДВ Перевірка правильності формування та своєчасності реєстрації в ЄРПН документів, що підлягають реєстрації платником – податкових накладних та розрахунків корегування до них Перевірка наявності, правильності формування та своєчасності реєстрації в ЄРПН документів – податкових накладних та розрахунків корегування до них, що мають надходити від контрагентів через ЄРПН Перевірка залишку коштів на спеціальному казначейському рахунку з ПДВ та забезпечення необхідної суми для списання ПДВ до сплати до бюджету працівниками казначейства у відповідні терміни |
| Наступний контроль | Перевірка правильності відображення в фінансовому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ Перевірка правильності формування та своєчасності подання до податкових органів Податкової декларації з ПДВ за податковий (звітний) період Перевірка дисципліни розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість через казначейський рахунок з ПДВ |

Важливим практичним інструментом внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податком на додану вартість є порівняння даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість і податкової звітності із даними синтетичного обліку на рахунку 641.2 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість».

Загальна схема внутрішнього контролю ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податком на додану вартість представлена на рис. 3.2.



Рис. 3.2 Загальна схема внутрішнього контролю розрахунків
ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за ПДВ

Так, кожна сума податкових зобов'язань має бути оформлена податковою накладною, що підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних. Одночасно кожна сума податкових зобов'язань підлягає відображенню за кредитом субрахунку 641.2 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість». Порівняння за підсумками місяця даних податкової звітності щодо податкових зобов'язань з ПДВ і

даних синтетичного обліку за кредитом субрахунку 641.2 дозволяє оперативного виявити та виправити помилки, допущені в податковому чи фінансовому обліку.

Аналогічно кожна сума податкового кредиту (окрім тих, що підтверджені транспортними квитками, рахунками готелі та фіскальними чеками) має бути підтверджена податковою накладною, що отримана з Єдиного реєстру податкових накладних. Одночасно кожна сума податкового кредиту підлягає відображенню за дебетом субрахунку 641.2 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість». Порівняння за підсумками місяця даних податкової звітності щодо податкового кредиту з ПДВ і даних синтетичного обліку за дебетом субрахунку 641.2 дозволяє оперативного виявити та виправити помилки, допущені в податковому чи фінансовому обліку. Особливої уваги під час здійснення внутрішнього контролю податного кредиту з ПДВ заслуговує норма податкового законодавства, відповідно до якої податкова накладна, що була зареєстрована у Єдиному реєстрі податкових накладних із порушенням термінів реєстрації, може бути включена у податковий кредит лише місяця такої реєстрації.

Окрім розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість ТОВ «ГЕЛФ», нараховуючи та виплачуючи доходи фізичним особам, здійснює також розрахунки з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб.

Основними напрямками внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість варто визнати такі:

- перевірка правильності розрахунку податку на доходи фізичних осіб та військового збору, що утримуються із заробітної плати та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, перевірка обґрунтування застосування податкових соціальних пільг при оподаткуванні доходів працівників;

- перевірка правильності розрахунку податку на доходи фізичних осіб та військового збору, що утримуються з інших видів доходів, які нараховує підприємство найманим працівникам;

– перевірка правильності розрахунку податку на доходи фізичних осіб та військового збору, що утримуються підприємством у разі нарахування доходів іншим фізичним особам;

– перевірки дотримання дисципліни розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб та військовим збором;

– перевірки правильності формування Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ).

В ході виконання внутрішньої перевірки правильності розрахунку податку на доходи фізичних осіб із заробітної плати та інших виплат з оплати праці слід особливу увагу приділити обґрунтованості надання податкових соціальних пільг, але, враховуючи, що жоден з працівників ТОВ «ГЕЛФ» не користується податковою соціальною пільгою, даний напрямок внутрішнього контролю не є актуальним.

Особливої уваги під час здійснення внутрішнього контролю заслуговує також той факт, що податком на доходи фізичних осіб та військовим збором оподатковується не лише основна заробітна плата працівників, а й доплати, премії, оплата відпусток, а також допомоги з тимчасової непрацездатності, окрім оплати відпустки з вагітності та пологів.

Об'єктом внутрішньої перевірки має бути не лише оподаткування виплат, пов'язаних з оплатою праці, а й інші випадки нарахування доходів фізичним особам. Це стосується як випадків, коли підприємство визнається податковим агентом та зобов'язане утримувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, так й випадків, коли доходи не включаються в оподатковуваний дохід, але факти виплати таких доходів мають бути відображені в Податковому розрахунку за формою № 1ДФ. Так, в Податковому розрахунку за податком на доходи фізичних осіб мають бути зазначені такі неоподатковувані доходи, нараховані фізичним особам, як надання працівникам спеціального одягу, взуття, засобів індивідуального захисту, якщо це передбачено діючим законодавством про охорону праці в

межах норм, встановлених Кабінетом міністрів України, а також виплата працівникам неоподаткованої нецільової матеріальної допомоги в розмірі не більше певного розміру (у 2019 році – 2690,00 грн.), яка така виплата мала місце.

В ході виконання перевірки повноти утримання податку на доходи фізичних осіб слід також ретельно перевірити випадки несвоєчасного звітування підзвітних осіб за виданими авансами, адже такі випадки також передбачають виникнення додаткових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб.

Наступним етапом внутрішньої перевірки мають стати випадки розрахунків та виплати доходів іншим фізичним особам.

При виплаті доходів фізичним особам підприємцям, які визнаються самостійними платниками податку, підприємству слід перевіряти у Єдиному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських об'єднань наявність актуальної інформації щодо підприємницького статусу фізичної особи, що його заявляє. В той же час варто перевіряти наявність даних щодо виплати таких доходів у Податковому розрахунку за формою № 1ДФ, незважаючи на те, що податком на доходи фізичних осіб та військовим збором такі доходи не оподатковуються.

Окрім виплати доходів фізичним особам підприємцям, підприємство може також на підставі договорів оренди, підряду або надання послуг залучати і відповідно виплачувати доходи фізичним особам, що не мають статус підприємців і відповідно не є самостійними платниками податку на доходи фізичних осіб і військового збору. В ході виплати доходів таким фізичним особам підприємство визнається податковим агентом і повинно утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір з таких доходів. В ході виконання перевірки слід дослідити кожен такий випадок та встановити чи був в повному обсязі утримані податки та чи своєчасно кошти були перераховані до бюджету. Окрім того, факт нарахування та виплати таких доходів повинен бути відповідним чином

відображений у Податковому розрахунку за формою № 1ДФ.

У випадку встановлення будь-яких порушень щодо утримання податку на доходи фізичних осіб або декларування доходів фізичних осіб підприємству слід самостійно виправити помилки, визначити суму занижених податкових зобов'язань, подати уточнюючий Податковий розрахунок за формою № 1ДФ, перерахувати до бюджету суму виявленої недоплати та сплатити відповідний самостійно нарахований штраф.

Механізм подачі уточнюючого розрахунку є таким: рядок, в якому була допущена помилка при складанні звітнього розрахунку, в уточнюючому розрахунку повторюється зі зазначенням в графі 9 ознаки «1» – вилучити, а іншим рядком зазначається правильна інформація із зазначенням в графі 9 ознаки «0» – долучити.

При самостійному виправленні помилок можливі випадки виявлення фактів заниження зобов'язань з податку до сплати. В такому разі платник податку, що самостійно виправляє помилку, сплачує до бюджету окрім суми такого виявленого податкового зобов'язання, також самостійно нарахований штраф. Розмір такого штрафу відповідно до п. 50.1 Податкового кодексу України становить 3 % від суми заниженого податкового зобов'язання [34].

Окрім внутрішньої перевірки правильності та повноти визначення сум податку на доходи фізичних осіб та військового збору до сплати слід здійснювати перевірку дисципліни щодо своєчасного перерахування до бюджету даних обов'язкових платежів.

У випадку перерахування доходів фізичним особам, в тому числі заробітної плати найманим працівникам, на поточні або карткові рахунки в банках перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору здійснюється одночасно із перерахуванням доходу. Слід також звернути увагу, що підчас виплати авансів найманим працівникам як заробітної плати за першу половину місяця пропорційно сумі авансу здійснюються авансові платежі до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

Особливого контролю потребують випадки нарахування доходів фізичним особам, коли виплати здійснюються не своєчасно. Це стосується як випадків несвоєчасної виплати заробітної плати, так і випадків нарахування інших оподатковуваних доходів фізичним особам. В таких ситуаціях податок на доходи фізичних осіб та військовий збір мають бути перераховані до бюджету не пізніше тридцятого дня місяця, наступного за місяцем нарахування таких доходів. В подальшому виплати таких доходів здійснюються без перерахування до бюджету визначених платежів.

Як підприємство, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, ТОВ «ГЕЛФ» є платником єдиного податку за ставкою 3 %. Відповідно на підприємстві здійснюється також внутрішній контроль розрахунків з бюджетом за єдиним податком.

Основними завданнями внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за єдиним податком варто визнати:

- перевірка повноти та правильності визначення доходу платника єдиного податку та суми єдиного податку до сплати;
- перевірка правильності формування Податкової декларації платника єдиного податку – юридичної особи;
- перевірка повноти та своєчасності сплати єдиного податку до бюджету;
- контроль доцільності застосування спрощеної системи оподаткування.

Під час здійснення перевірки повноти та правильності визначення доходу платника єдиного податку варто звернути особливу увагу на суми, що мають бути включені до доходу платника єдиного податку, а також на суми, що не визнаються доходом платника єдиного податку. Так, доходом платника єдиного податку визнається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), а також для платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

В той же час доходом платника єдиного податку не визнаються суми, передбачені п. 292.11 ПКУ, зокрема суми отриманих кредитів, суми отриманої фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника, суми попередньої оплати, що раніше були перераховані постачальникам (підрядникам) та повертаються такими постачальниками (підрядниками). Варто також зазначити, що до доходу платників єдиного податку за ставкою 3 % включаються суми без врахування податку на додану вартість.

Окремої уваги заслуговують випадки отримання доходу платником єдиного податку у разі реалізації основних засобів, адже у таких випадках дохід платника єдиного податку визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу, але лише у випадках, якщо основні засоби продані після їх використання протягом 12 календарних місяців з дня введення в експлуатацію. В протилежному випадку доходом вважається вся отримана сума без ПДВ, якщо йдеться про платника єдиного податку за ставкою 3 %.

Варто також відзначити, що якщо платник єдиного податку повертає покупцю (замовнику) попередню оплату, що була включена до доходу платника єдиного податку, то на відповідну суму має бути зменшений дохід платника єдиного податку та сума податку до сплати, але тільки у періоді повернення попередньої оплати.

Об'єктом внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за єдиним податком є також Податкові декларації платника єдиного податку – юридичної особи, що мають бути своєчасно подані до органів Державної податкової служби. Якщо у результаті перевірок в рамках внутрішнього контролю була виявлена помилка у поданій декларації, то платник податку має виправити помилку або шляхом подання уточнюючого розрахунку, або

шляхом відображення помилки та відповідної недоплати у податковій декларації, що подається за наступний звітний період.

Так, відповідно до пп. 50.1 ПКУ платник податків, який самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

– «або надіслати уточнюючий розрахунок і сплати суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

– або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку» [34].

3.2 Сутність та порядок проведення податкового контролю розрахунків з бюджетом за податками

У здійсненні податкового процесу важливе місце посідає контроль за формуванням та практичною реалізацією системи оподаткування в державі. За своєю економічною суттю це одна із функцій держави в управлінні економікою, а в широкому плані – це контроль за розподілом та перерозподілом валового внутрішнього продукту для досягнення економічного зростання та забезпечення в суспільстві соціальної справедливості.

Податковий контроль є необхідною умовою існування ефективної податкової системи, адже покликаний забезпечити зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування. Такий контроль є

одночасно завершальною стадією управління оподаткуванням і елементом планування податкових доходів бюджету.

До предмета податкового контролю належать: перевірка правильності обчислення податкового платежу, своєчасне і повне його перерахування, здійснення інших дій, безпосередньо пов'язаних із виконанням платником своїх податкових обов'язків (облік платників в органах податкової служби, складання та подання податкової звітності тощо). Специфіка податкового контролю визначається особливостями руху грошових потоків від індивідуальних та корпоративних власників до державного бюджету.

В нормативній площині чинного законодавства визначення податкового контролю наявне у Податковому кодексі України, згідно із п. 61.1. якого «податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами ... з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [34].

В економічній літературі наявні різні визначення податкового контролю як економічного процесу або явища. Так, за визначення Н.Б.Гусак і Ю.Д. Гусак під податковим контролем слід розуміти «багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення рівня формування бюджету і встановлення її відповідності вимогам чинного законодавства» [12, с. 5]. Т.Ю. Редзюк і Л.М. Чернелевський звертають увагу на те, що «податковий контроль розглядається з двох сторін: як функція чи елемент державного управління економікою та як особлива діяльність щодо виконання податкового законодавства України. Обидві сторони податкового контролю знаходяться в нерозривній єдності і безупинному розвитку та в удосконалюванні» [43,

с. 233].

Окремі фахівці-економісти акцентуючи увагу на тому, що податковий контроль можна розглядати як контроль за дотриманням податкового законодавства, застосовують термін «податковий аудит». Так, за визначенням М.П. Войнаренко і Г.В. Пухальської «податковий аудит – перевірка працівниками органів ДПС повноти нарахування та своєчасності сплати податків і зборів платниками податків до бюджетів усіх рівнів» [10, с. 14], в той же час задекларовані завдання такого податкового аудиту фактично співпадають із завданнями, які інші фахівці ставлять перед податковим контролем. П.К. Бечко і Н.В. Лиса використовують як рівнозначні терміни «податковий аудит» і «податкова перевірка», адже за їх визначенням «податковий аудит (податкова перевірка) – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також законністю здійснення операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків» [6, с. 145].

Таким чином, податковий контроль за економічним змістом є явищем досить багатограним та різноплановим, що й виникає необхідність його класифікації з виділенням організаційних та методичних характеристик.

У найзагальнішому плані податковий контроль поділяється на зовнішній та внутрішній. Зовнішній податковий контроль здійснюється контролюючими державними органами, до яких належать органи Державної податкової служби, митні органи, органи державних цільових фондів. Внутрішній податковий контроль є частиною внутрішньої системи контролю підприємства та здійснюється відповідно фахівцями економічного суб'єкта.

Залежно від ступеня охоплення об'єктів податковим контролем можна відокремити комплексний, тематичний, повний, частковий, суцільний та вибіркового контролю.

Суттєвою ознакою класифікації податкового контролю є форма його здійснення, за якою виділяють: попередній, поточний і наступний контроль.

Попередній контроль здійснюється до формування платником об'єктів оподаткування шляхом реєстрації платників податків та відповідної інформації щодо їх діяльності.

Поточний (оперативний) контроль здійснюється в ході формування об'єктів оподаткування. Він покликаний попереджати помилкові або незаконні дії за операціями, які вже провадяться платниками податків і впливають на формування об'єктів оподаткування.

Наступний контроль починається після формування платником податків об'єктів оподаткування і здійснення розрахунків податків у відповідних податкових деклараціях (розрахунках) та інших документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків. Для здійснення наступного контролю використовують інформацію, зафіксовану у відповідних облікових, податкових і звітних документах, та дані про фактичний стан майна і зобов'язання платника податків на дату складання податкових декларацій і проведення перевірки.

Попередній, поточний (оперативний) та наступний контроль тісно пов'язані і часто взаємодоповнюються. Поточний контроль оперативно доповнює попередній, наступний – попередній і поточний, що значною мірою сприяє поліпшенню всієї системи податкового контролю.

Відповідно до ст. 62 ПКУ «податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу ...;
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків ...» [34].

Т.Ю. Редзюк і Л.М. Чернелевський наводять такий перелік процедур, що здійснюються органами Державної податкової служби:

- контроль за дотриманням податкового законодавства;
- перевірка правильності нарахування податків, зборів та інших

обов'язкових платежів;

- перевірка якості постановки і ведення податкового та бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування;

- забезпечення своєчасного і повного внесення сум податків, що призначаються до сплати;

- накладання фінансових і адміністративних стягнень на порушників податкового законодавства;

- профілактика податкових правопорушень [43, с. 233].

В той же час Т.М. Рева наводить більш розлогий перелік процедур податкового контролю, що здійснюється працівниками Державної податкової служби, а саме:

- реєстрація та облік платників податків;

- облік податків та інших обов'язкових платежів;

- масово-роз'яснювальна робота та консультації платників;

- проведення податкових перевірок (камеральних і виїзних), в тому числі спільних перевірок, що здійснюються декількома державними контролюючими органами;

- аналіз фінансової звітності платників податків та інформації, отриманої з інших джерел;

- одержання пояснень від платників податків та інших осіб;

- огляд приміщень і територій, які використовуються для одержання доходу (прибутку);

- обмін інформацією з іншими державними органами, її аналіз, а також координація дій з такими органами в області контролю [42, с. 28].

Послідовність здійснення податкового контролю органами Державної податкової служби в сучасних умовах схематично представлена на рис. 3.3.

Відповідно до п. 75.1 ПКУ «контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки» [34].

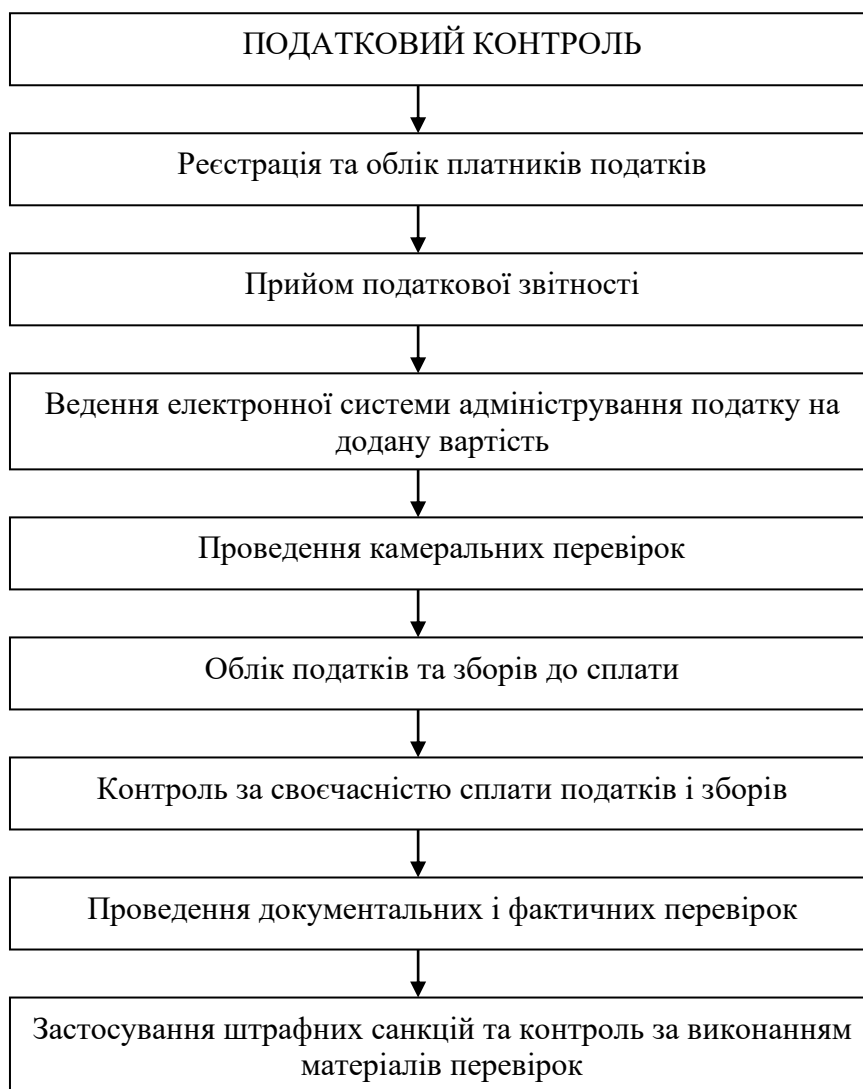


Рис. 3.3 Послідовність проведення податкового контролю

Камеральною згідно із пп. 75.1.1 ПКУ вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість, а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального [34].

Документальною перевіркою відповідно до п. 75.1.2 ПКУ вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого

покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Здійснюється документальна перевірка на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків [34].

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок, а документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, окремо визначених чинним податковим законодавством (ст. 78 ПКУ).

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка, а документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні органу державної податкової служби.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо

укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків.

Результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами органу державної податкової служби та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

У разі виявлення порушень у сфері оподаткування до порушників застосовуються фінансові та адміністративні санкції.

Важливою функцією Державної податкової служби є також виконання процедур поточного контролю за повною та своєчасною сплатою сум задекларованих податків до сплати. В ході прийняття звітності відповідні дані заносяться працівниками Державної податкової служби до електронної бази даних. Інформація про суми сплачених до бюджету податків надходять до Державної податкової служби з органів Державної казначейської служби.

У разі виявлення випадків несвоєчасної плати податків та зборів до бюджету Державною податковою службою застосовуються штрафні санкції, передбачені п. 126.1 ПКУ, а саме «у разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафів у таких розмірах:

– при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу;

– при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати грошового зобов'язання, – розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу» [34].

У випадках виявлення помилок, що призвели до заниження сум податку на додану вартість до сплати до бюджету ревізори Державної

податкової служби донараховують зобов'язання до сплати, а також штрафні санкції. Відповідні штрафні санкції передбачені п. 123.1 ПКУ, а саме: «у разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання:

– тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання;

– при повторному протягом 1095 днів визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку – тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання [34].

Слід також звернути увагу на те, що відповідно до п. 119.2. ПКУ відповідальність передбачена також за порушення порядку подання інформації щодо доходів, нарахованих (сплачених) платникам податку. Так, «неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 510 гривень. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 1020 гривень» [34].

3.3 Оптимізація рівня оподаткування як складова системи внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками

Намагання законними способами зменшити податкове навантаження є природним для будь-якого суб'єкту підприємницької діяльності. В сучасних умовах вітчизняної практики господарювання це питання набуває особливої актуальності, адже діюча в Україні система оподаткування передбачає високе

податкове навантаження, що є одним із вагомих чинників, стримуючих розвиток підприємництва в Україні.

Як вже розглядалося вище, для малих підприємств, що мають вибір між загальною та спрощеною системою оподаткування, важливим елементом управління є прийняття обґрунтованого рішення щодо вибору системи оподаткування та подальший моніторинг доцільності її застосування.

Для ТОВ «ГЕЛФ», як для платника єдиного податку за ставкою 3 %, важливим елементом аналітичної роботи має бути щоквартальний моніторинг доцільності застосування спрощеної системи оподаткування, адже в окремих випадках перехід на загальну систему оподаткування може призвести до зменшення податкового навантаження.

В таблиці 3.2. наведене порівняння сум єдиного податку, нарахованого до сплати за II квартал 2019 року, а також податку на прибуток, який би мало нарахувати до сплати підприємство, перебуваючи на загальній системі оподаткування.

Таблиця 3.2

Податкові платежі ТОВ «ГЕЛФ» на спрощеній та загальній системі оподаткування за II квартал 2019 року, тис. грн.

| Показники | Спрощена система оподаткування (чинна) | Загальна система оподаткування (умовні розрахунки) |
|---|--|--|
| 1. Чистий дохід від реалізації проектних та ремонтних робіт | 1057,8 | 1057,8 |
| 2. Єдиний податок, нарахований за ставкою 3 % | 31,7 | - |
| 3. Витрати діяльності без врахування ПДВ та єдиного податку | 866,8 | 866,8 |
| 4. Прибуток до оподаткування податком на прибуток | - | 191,0 |
| 5. Податок на прибуток підприємств за ставкою 18 % | - | 34,4 |
| 6. Чистий прибуток | 159,3 | 156,6 |

Показники таблиці 3.2. сформовані із врахуванням виключенням дебіторської заборгованості за надані послуги та кредиторської

заборгованості перед замовниками за отриманими авансами з метою досягнення адекватного порівняння податкових платежів за єдиним податком та податком на прибуток підприємства.

Порівняння даних таблиці 3.2. свідчить про те, що ТОВ «ГЕЛФ» цілком слушно застосовує спрощену систему оподаткування, адже податкові платежі за умови застосування загальної системи оподаткування були б більшими на 2,7 тис. грн. (34,4 тис. грн. в порівнянні з 31,7 тис. грн.) у розрахунку на квартал. Таким чином, перехід на загальну систему оподаткування для ТОВ «ГЕЛФ» є недоречним, адже такий крок призведе до збільшення податкового навантаження.

Окремо варто зазначити, що теоретично можливий варіант переходу на сплату єдиного податку за ставкою 5 % аналізувати недоцільно, адже переважна більшість замовників робіт ТОВ «ГЕЛФ» це підприємства та підприємці – платники податку на додану вартість і підприємство втратить цих замовників, якщо відмовиться від статусу платника податку на додану вартість.

В той же час можливим є інший шлях оптимізації податкового навантаження для ТОВ «ГЕЛФ». Так, при виконанні монтажних та ремонтних робіт підприємство використовує витратні матеріали та запасні частини, що формують матеріальні витрати і є складовою вартості виконаних робіт. Пропонуємо виокремити реалізацію таких витратних матеріалів та запасних частин, створивши для цього окреме підприємство умовно ТОВ «ГЕЛФ Комплект». Планується, що ТОВ «ГЕЛФ Комплект» буде застосовувати загальну систему оподаткування, тобто буде платником податку на прибуток за ставкою 18 % і платником податку на додану вартість. Через дане підприємство буде здійснюватися реалізація замовникам витратних матеріалів та запасних частин, що використовуються для виконання монтажних та ремонтних робіт. Торгова націнка для порівняння буде встановлена на рівні 15 %, що дозволить за діючих умов компенсувати

витрати ТОВ «ГЕЛФ», пов'язані із утриманням складу та сплатою єдиного податку з реалізації.

Схема реформування організаційної структури ТОВ «ГЕЛФ» у відповідності до розроблених пропозицій з метою оптимізації податкових платежів наведена в додатку Б.

В таблиці 3.3 наведені для порівняння планові податкові платежі з єдиного податку без проведення реорганізації та податку на прибуток за умов здійснення запропонованих змін в частині реалізації витратних матеріалів та запасних частин із рівнем торгової націнки 15 % на прикладі I кварталу 2020 року.

Таблиця 3.3

Планові розрахунки податкових платежів в частині реалізації витратних матеріалів та запасних частин ТОВ «ГЕЛФ»
на I квартал 2020 року, тис. грн.

| Показники | Виконання реалізації у складі реалізації монтажних та ремонтних робіт на базі ТОВ «ГЕЛФ» за спрощеною системою оподаткування (єдиний податок 3 %) | Виконання реалізації через окреме підприємство ТОВ «ГЕЛФ Комплект» за загальною системою оподаткування (податок на прибуток 18 %) |
|---|---|---|
| 1. Чистий дохід від реалізації витратних матеріалів та запасних частин із врахуванням торгової націнки 15 % | 316,3 | 316,3 |
| 2. Єдиний податок за ставкою 3 % | 9,5 | - |
| 3. Собівартість реалізованих витратних матеріалів та запасних частин | 275,0 | 275,0 |
| 4. Витрати на збут витратних матеріалів та запасних частин | 31,8 | 31,8 |
| 5. Прибуток до оподаткування податком на прибуток | - | 9,5 |
| 6. Податок на прибуток за ставкою 18 % | - | 1,7 |
| 7. Чистий прибуток | - | 7,8 |

Таким чином, проведення реорганізації шляхом виокремлення реалізації витратних матеріалів та запасних частин в окреме підприємство, яке буде застосовувати загальну систему оподаткування, дозволить зменшити податкові платежі на 7,8 тис. грн. у розрахунку на квартал. Відповідно загальний прибуток бізнесу збільшиться на 7,8 тис. грн., що становить 9,8 % чистого прибутку, отриманого ТОВ «ГЕЛФ» за підсумками II кварталу 2019 року.

Додатковим позитивом запропонованої реорганізації є те, що виокремивши реалізацію витратних матеріалів та запасних частин в окреме підприємство, менеджмент ТОВ «ГЕЛФ» забезпечить можливість й у подальшому підприємству, що здійснює проектні, монтажні та ремонтні роботи, застосовувати спрощену систему оподаткування за правилами третьої групи платників єдиного податку. В протилежному випадку дохід ТОВ «ГЕЛФ» найближчим часом перевищить 5 млн. грн. на рік і підприємство буде вимушене перейти на загальну систему оподаткування, хоча розрахунки таблиці 3.2. довели, що такі зміни призводять до збільшення податкового навантаження та є не вигідними для підприємства.

ВИСНОВКИ

Управління процесом оподаткування є надзвичайно важливим завданням для менеджменту будь-якого сучасного підприємства, адже податки, як елемент господарської підприємницької діяльності, суттєво впливають на результати діяльності, фінансовий стан та конкурентоспроможність підприємства. Надзвичайно важливо організувати роботу в площині оподаткування таким чином, щоб, з одного боку, забезпечити повну та своєчасну сплату податків до бюджету та запобігти застосуванню штрафних санкцій до підприємства та його посадових осіб, а, з іншого боку, досягти оптимізації податкових платежів із дотриманням норм податкового законодавства.

Окремо варто відзначити, що для малих підприємств, що мають вибір між загальною та спрощеною системою оподаткування, важливою складовою управління є прийняття обґрунтованого рішення щодо вибору системи оподаткування та подальший моніторинг доцільності її застосування.

Прийняття дієвих управлінських рішень потребує відповідної інформаційної підтримки, забезпечення якої є основним завданням системи бухгалтерського обліку. Не менш важливою є також система внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками, адже саме активне функціонування такої системи має запобігти застосуванню штрафних санкцій до підприємства та його посадових осіб за порушення норм податкового законодавства, а також досягти оптимізації податкового навантаження.

Таким чином, організація якісної системи обліку та контролю розрахунків з бюджетом за податками є важливою складовою управління будь-яким малим підприємством, у тому числі й малим підприємством ТОВ «ГЕЛФ», що було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

Результатами проведеного дослідження в теоретичній площині є визначення основних елементів спрощеної системи оподаткування в системі

управління малим підприємством, серед яких особливої уваги заслуговують попередній аналіз доцільності застосування спрощеної системи оподаткування, а також аналітичний моніторинг доцільності застосування спрощеної системи оподаткування, адже сплата єдиного податку не гарантує оптимізації податкового навантаження і в окремих випадках перехід на загальну систему оподаткування може призвести до зменшення податкового навантаження.

В ході проведеного дослідження було встановлено, що, порівнюючи за альтернативними варіантами податкові платежі єдиного податку та податку на прибуток підприємства, варто особливу увагу приділяти залишкам на початок і кінець періоду дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги і кредиторської заборгованості за отриманими авансами, адже зобов'язання з єдиного податку визначаються касовим методом, а зобов'язання за податком на прибуток за даними обліку із дотриманням принципу нарахування щодо відображення доходів та витрат.

Дослідження на прикладі ТОВ «ГЕЛФ» загальноприйнятого для платників єдиного податку порядку відображення в обліку нарахування даного податку дозволяє стверджувати, що проаналізований порядок порушує принцип нарахування щодо визнання витрат, адже витрати мають бути визнані в обліку одночасно із доходами, для отримання яких вони понесені, що в свою чергу призводить до викривлення даних обліку та фінансової звітності щодо витрат та фінансових результатів діяльності. Так, наявність на кінець звітного періоду кредиторської заборгованості за отриманими авансами призводить до завищення витрат і зниження фінансових результатів, а наявність дебіторської заборгованості покупців (замовників) – навпаки до зниження витрат і завищення фінансових результатів. Це, як вже було зазначене вище, ускладнює процедури моніторингу доцільності застосування спрощеної системи оподаткування.

З метою вирішення виявленої проблеми щодо нарахування єдиного податку в обліковій практиці ТОВ «ГЕЛФ» пропонується розділити суми

єдиного податку, що визнаються зобов'язаннями перед бюджетом відповідно до норм податкового законодавства касовим методом, і суми єдиного податку, що визнаються в обліку витратами оподаткування поточного періоду із дотриманням принципу нарахування. З метою реалізації даної пропозиції робочих план рахунків ТОВ «ГЕЛФ» має бути доповнений синтетичним субрахунком 645 «Нарахування єдиного податку» до синтетичного рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», а також синтетичним рахунком 98 «Витрати оподаткування».

За дебетом субрахунку 645 «Нарахування єдиного податку» пропонується відображати зобов'язання у сумі єдиного податку до сплати, що визначена за принципами податкового законодавства, а за кредитом у кореспонденції із рахунком 98 «Витрати оподаткування» – відображати суму витрат оподаткування, пов'язаних із єдиним податком, у сумі єдиного податку, визначеного виходячи з суми доходів, визнаних в обліку за принципом нарахування. Залишок за дебетом або кредитом субрахунку 645 буде відповідати залишкам кредиторської заборгованість за отриманими авансами або дебіторської заборгованості покупців (замовників) відповідно і має бути відображений в балансі у складі інших оборотних активів або інших поточних зобов'язань.

Реалізація зазначених пропозицій на практиці дозволить підвищити якісний рівень обліку та звітності ТОВ «ГЕЛФ» щодо витрат, пов'язаних із нарахуванням єдиного податку, та фінансових результатів діяльності в цілому, а також дозволить спростити аналітичні розрахунки для моніторингу доцільності застосування спрощеної системи оподаткування.

Дослідження наявної в малому підприємстві ТОВ «ГЕЛФ» системи внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками дозволяє стверджувати про її високий якісний рівень, незважаючи на відсутність окремої служби внутрішнього контролю. В ході проведеного дослідження були систематизовані основні завдання внутрішнього контролю розрахунків малого підприємства з бюджетом за податками, якими є:

- забезпечення управління необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, спрямованих на планування та оптимізацію податкових платежів;

- забезпечення дотримання вимог Податкового кодексу України та норм інших нормативно-правових актів при нарахуванні та сплаті податків, а також формуванні податкової звітності з метою унеможливлення застосування до підприємства та його посадових осіб штрафних санкцій;

- забезпечення збереження документів, насамперед первинних, на яких ґрунтується визначення податків та зборів до сплати, оскільки такі документи можуть бути доказовою базою при вирішенні судових спорів.

В ході проведеного дослідження системи внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «ГЕЛФ» з бюджетом за податками були визначені основні завдання внутрішнього контролю розрахунків за податком на доходи фізичних осіб, за податком на додану вартість, за єдиним податком, а також систематизовані процедури внутрішнього контролю розрахунків підприємства з бюджетом за податком на додану вартість.

Виконані аналітичні розрахунки щодо порівняння податкових платежів для ТОВ «ГЕЛФ» за умови застосування спрощеної та загальної систем оподаткування дозволяють стверджувати, що обрана для підприємства спрощена система оподаткування є доцільною. Перехід на загальну систему оподаткування для ТОВ «ГЕЛФ» є недоречним, адже такий крок призведе до збільшення податкового навантаження.

В той же час за підсумками проведеного дослідження діяльності ТОВ «ГЕЛФ» з метою оптимізації податкових платежів розроблені пропозиції щодо його реорганізації шляхом виокремлення реалізації витратних матеріалів та запасних частин, що використовуються при виконанні монтажних та ремонтних робіт, в окреме підприємство – умовно ТОВ «ГЕЛФ Комплект» із подальшим застосуванням загальної системи оподаткування.

Планові розрахунки на I квартал 2020 року свідчать про те, що

реалізація запропонованої реорганізації дозволить зменшити загальну суму податкових платежів і відповідно збільшити чистий прибуток даного бізнесу на 7,8 тис. грн. у розрахунку на квартал, що становить 9,8 % чистого прибутку, отриманого ТОВ «ГЕЛФ» за підсумками II кварталу 2019 року.

Окрім того запропонована реорганізація дозволить ТОВ «ГЕЛФ» дещо зменшити обсяги діяльності і таким чином залишатися платником єдиного податку за ставкою 3 % в майбутньому. В протилежному випадку дохід ТОВ «ГЕЛФ» найближчим часом перевищить 5 млн. грн. на рік і підприємство буде вимушене перейти на загальну систему оподаткування, хоча виконані аналітичні розрахунки довели, що такі зміни призводять до збільшення податкового навантаження та є для підприємства недоречними.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Андрущенко В.Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів : монографія. Львів : Каменяр, 2000. 303 с.
2. Бабін І. Функціональний підхід до систематизації елементів юридичної конструкції податку. *Право України*. 2007. № 5. С. 69-73.
3. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. Податкова система : навч. посіб. Одеса : Видавництво «ВМВ», 2014. 344 с.
4. Барановська І.В. Проблеми реформування податкової системи у умовах кризи. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 8. С. 193-197.
5. Бардаш С., Стефанік І. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації. *Ринок цінних паперів України*. 2009. № 9-10. С. 11-21.
6. Бечко П.К., Лиса Н.В. Податковий менеджмент : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2009. 288 с.
7. Брю С.Л., Макконнелл К.Р. Экономика: принципы, проблемы, политика. Т. 2. Москва : Республика, 1992. 399 с.
8. Валуев Б.И., Горлова Л.П., Муравская В.В. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета. Москва : Финансы и статистика, 1987. 342 с.
9. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 532 с.
10. Войнаренко М.П., Пухальська Г.В. Податковий облік і аудит : підручник. Київ : ВЦ «Академія», 2009. 376 с.
11. Гавриленко Н.В. Податкова система: навч. посіб. Львів: Новий світ – 2000, 2007. 328 с.
12. Гусак Н.Б., Гусак Ю.Д. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2008.

320 с.

13. Драбець Х.В., Скорнякова Ю.Б. Окремі аспекти відображення в обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Збірник матеріалів XIII Міжнародної науково-практичної конференції «Управління соціально-економічним розвитком держави та регіонів» / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : Видавництво ЗНУ, 2019. С. 121-122.
14. Драбець Х.В., Скорнякова Ю.Б. Спрощена система оподаткування: питання нормативного регулювання, аналізу доцільності та відображення в обліку. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених*. Випуск 4 / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя: ЗНУ, 2019. С. 39-48.
15. Драбець Х.В., Уманська Ю.М. Оподаткування дивідендів в контексті оптимізації податкового навантаження на малі підприємства. Збірник матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : Видавництво ЗНУ, 2019. С. 155-156.
16. Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятник О.М. Податкова система : підручник. Київ : Видавництво «Атіка», 2006. 920 с.
17. Ковальчук С.В., Форкун І.В. Фінанси: навч. посіб. Львів : Новий Світ – 2000, 2006. 568 с.
18. Коцупатрий М.М., Ковач С.І., Мельник В.В. Податковий облік і звітність : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2012. 352 с.
19. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. 371 с.
20. Крупей Н.С. Економічна сутність податків та їх функції. *Фінансова система України. Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2012. Випуск 19. С. 36-40.
21. Литвинчук І. Податковий контроль: напрями удосконалення. *Вісник*

- Житомирського державного технічного університету*. 2016. № 2. С. 19-24.
22. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Київ : Вид-во «Центр навчальної літератури», 2015. 528 с.
 23. Малкіна Я.Д. Економічний зміст податків, їх роль та сучасний стан податкової системи України. *Глобальні та національні проблеми економіки. Наукове видання Миколаївського національного університету ім. В.О. Сухомлинського*. 2015. Випуск 6. С. 854-858.
 24. Марків Г. Податковий контроль: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економічні науки*. 2015. Вип. 3 (10). С. 483-488.
 25. Михайлов М.Г., Полятикіна Л.І., Словкова О.П. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2012. 320 с.
 26. Мірчев О.В. Проблеми і шляхи нарощування податкового потенціалу у світлі реалізації окремих принципів податкового кодексу України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 2(14). С. 134-138.
 27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. Дата оновлення: 23.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення 29.10.2019).
 28. Нездойминога О.Є. Податки – основний важіль макроекономічного регулювання. *Економіка і суспільство*. 2016. Випуск 2. С. 142-146.
 29. Оспіщев В.І., Близнюк О.П., Лагнова Л.І. Фінанси : навч. посіб. Київ : Знання, 2006. 415 с.
 30. Островецький О.М. Формування податкових надходжень бюджету в умовах трансформації економіки України : дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України. Київ, 2006. 222 с.
 31. Очеретько Л.М., Сітало В.О. Особливості організації внутрішнього

- контролю розрахунків за ПДВ. *Економіка та держава*. 2018. № 9. С. 66-70.
32. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій та Інструкція щодо його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Дата звернення 29.10.2019).
33. Погрібна О.П. Об'єкти і методи внутрішньогосподарського контролю та їх критична оцінка. *Фінансовий контроль*. 2002. № 1. С. 39-41.
34. Податковий Кодекс України : Закон України від 02.12.2011 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 29.10.2019).
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення 29.10.2019).
36. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 16.11.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 29.10.2019).
37. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку : Наказ Міністерства фінансів України від 19.06.2015 р. № 578. Дата оновлення: 17.03.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0478-17> (Дата звернення 29.10.2019).
38. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016. № 21 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 23.02.2017. № 276). Дата оновлення: 23.02.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16> (Дата звернення 29.10.2019).
39. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з

них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : Наказ Міністерства фінансів України від 13.01.2015 р. № 4.

Дата оновлення: 01.01.2019. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15> (Дата звернення 29.10.2019).

40. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. Дата оновлення: 01.12.2018. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0137-16> (Дата звернення 29.10.2019).
41. Прусс В.М., Шпак Н.Г., Пітерська В.М. Податки та податкова система України : навч. посіб. Харків : Бурун Книга, 2009. 160 с.
42. Рева Т.М. Податковий менеджмент : навч. посіб. Київ : Знання, 2006. 540 с.
43. Редзюк Т.Ю., Чернелевський Л.М. Податковий облік і контроль : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 328 с.
44. Савчук В.А. Податкове регулювання економіки: сутність та проблеми реалізації в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 1. С. 62-64.
45. Салига С.Я., Меліхова Т.О. Аудит податків суб'єктів господарювання : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2011. 224 с.
46. Скорнякова Ю.Б. Єдиний податок юридичних осіб: питання відображення в обліку та фінансовій звітності. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія економіка та управління*. 2019. № 4. Том 30 (69). С. 146-153.
47. Скорнякова Ю.Б. Теорія бухгалтерського обліку: основи обліку : конспект лекцій. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2019. 90 с.
48. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення : монографія. Київ : Знання-Прес, 2004. 456 с.
49. Тлумачний словник сучасної української мови: близько 50000 слів /

- укладач І.М. Забіяка. Київ : Видавництво «Арій», 2007. 512 с.
50. Турянський Ю. І. Податки як суспільно-економічна категорія їх функції та види. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.1. С. 296-302.
51. Ушакова Л. Організація внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками. *Податки та бухгалтерський облік*. 2016. № 27. С. 15-21.
52. Фадеева Г.М. Податкова система : конспект лекцій. Харків : НТУ «ХП», 2015. 117 с.
53. Федосов В.М., Опарін В.М., П'ятаченко Г.О. Податкова система України : підручник. Київ : Либідь, 1994. 340 с.
54. Цветков В. Державний контроль: нові погляди на його сутність і призначення. *Управління розвитком*. 2014. № 2 (78). С. 257-261.
55. Чернякова Т. Шляхи удосконалення податкового контролю в Україні. *Прометей*. № 2 (29). С. 188-190.
56. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2008. 535 с.
57. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : монографія. Київ : КДТЕУ, 1998. 240 с.
58. Шигун М.М., Уллубієва К.К. Методичний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. *Вісник Харківського національного університету*. 2012. № 2. С. 83-85.
59. Энгельс Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства. Москва : Политика, 1995. 171 с.
60. Barker R. Short Introduction to Accounting. Cambridge University Press, 2012. 171 p.
61. Ferquson C. Seow P.-S. Accounting information systems research over the past decade: Past and future trend. *Accounting & Finance*. 2011. № 51. pp. 235-251.
62. Kieso Donald E., Kimmel Paul D., Jerry J. Weygandt. Accounting – Tools for

business decision making. Wiley, 2011. 1458 p.

63. Picciotto S. The international crisis of income taxation: combating tax havens, capital flight and corruption. 15th Commonwealth Law Conference, 9-13 September 2007. Nairobi, 2007. 28 p. URL: <http://eprints.lancs.ac.uk>.
64. Reducing the Federal Tax Gap. A Report on Improving Voluntary Compliance, Internal Revenue Service. U.S. Department of the Treasury, August 2007. 98 p.

Додаток А

Пропозиції щодо вдосконалення відображення в обліку та фінансовій звітності ТОВ «ГЕЛФ» нарахування єдиного податку

Облікова проблема:

наявний порядок відображення в обліку нарахованої касовим методом суми єдиного податку до сплати бухгалтерською проводкою:

Дт 92 «Адміністративні витрати»

Кт 641.3 «Розрахунки з бюджетом за єдиним податком»

суперечить принципу нарахування щодо відображення витрат в обліку, адже витрати, пов'язані із сплатою єдиного податку прямо пов'язані із відповідною сумою доходу; призводить до викривлення показників обліку та звітності щодо витрат та фінансових результатів діяльності; ускладнює процедури моніторингу доцільності застосування спрощеної системи оподаткування

ПРОПОНУЄТЬСЯ:

доповнити робочий план рахунків ТОВ «ГЕЛФ»
**субрахунком 645 «Нарахування єдиного податку» і
рахунком 98 «Витрати оподаткування»**

Суму єдиного податку, нарахованого до сплати за нормами податкового законодавства, відображати в обліку бухгалтерською проводкою:

Дт 645 «Нарахування єдиного податку»

Кт 641.3 «Розрахунки з бюджетом за єдиними податком».

Витрати у сумі єдиного податку, нарахованого виходячи із суми доходів, визнаних в обліку за принципом нарахування, відображати у складі витрат оподаткування бухгалтерською проводкою:

Дт 98 «Витрати оподаткування»

Кт 645 «Нарахування єдиного податку».

РЕЗУЛЬТАТ:

підвищення якісного рівня показників обліку та звітності платника єдиного податку щодо витрат, пов'язаних із оподаткуванням, і фінансових результатів діяльності, а також спрощення процедур моніторингу доцільності застосування спрощеної системи оподаткування.

Додаток Б

Схема реорганізації ТОВ «ГЕЛФ» з метою оптимізації податкових платежів

