

**Ю.Ю. Мороз, д.е.н., доц.**

*Житомирський національний агроекологічний університет*

## **ОБЛІК ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ ПІДПРИЄМСТВА**

*Запропоновано концептуальні підходи до формування інформаційних ресурсів про податкові платежі підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку.*

**Ключові слова:** *податкові платежі, система рахунків бухгалтерського обліку, гармонізація податкового та фінансового обліку.*

**Постановка проблеми.** Встановлення принципово нової моделі взаємовідносин між ринковими суб'єктами господарювання в межах податкових платежів вимагає урахування податкового складника під час розроблення і реалізації багатьох управлінських рішень. З погляду підприємств – податкові платежі є витратами, а тому вони є об'єктами планування та управління. Разом з тим, на відміну від інших витрат господарської діяльності, щодо податків існує певна специфіка: правила визначення величини таких витрат жорстко визначені державою, а отже можливості управління такими витратами обмежені.

Податки є основним елементом впливу на формування економічного потенціалу підприємства за допомогою системи державного регулювання. Саме податки є важливим і впливовим інструментом регулювання економічних відносин та інтересів держави, регіонів, суб'єктів господарювання і окремих громадян. Їх формування має стимулювати розвиток усього прогресивного та ефективного, що потребує господарська діяльність, регулювати суперечності, які виникають у процесі реалізації стратегії розвитку економічного потенціалу підприємств і держави.

Роль бухгалтерського обліку в цих процесах зводиться до формування надійної та достовірної інформації про систему оподаткування підприємства і використання доходів на сплату податкових платежів. Натомість бізнес України зазнає значних витрат часу на підготовку, подання звітності та сплату податків. За даними Світового банку, такі витрати становлять для підприємств України 491 годину на рік, коли для розвинутих країни Європи й Азії – 260 годин. Це свідчить про недостатність інформації про податкові платежі підприємства на рахунках бухгалтерського обліку має винятково важливе значення.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженню теоретичних та практичних проблем, формуванню інформаційних

ресурсів щодо податкових платежів у системі рахунків бухгалтерського обліку за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) присвячено лише дві дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук [2; 3].

Окремі дослідження з окреслених проблемних питань здійснювали Ю.Іванов, А.Крисоватий та О.Десятнюк [4], С.Іванова та Є.Кириченко [5], О.Мілевська та А.Піхогіна [6], О.Ганяйло та О.Колеснікова [7].

У зв'язку з цим необхідно зазначити, що практична діяльність відчуває потребу у теоретичних розробках проблем формування інформаційних ресурсів про податкові платежі підприємства у системі рахунків бухгалтерського обліку.

**Мета дослідження** полягає у вивченні чинників, що забезпечують відображення податкових платежів на рахунках бухгалтерського обліку за джерелами їх сплати, систематизації інформації щодо нарахованих податків і розрахунків за податковими зобов'язаннями, вирішенні проблем взаємозв'язку фінансового та податкового обліку при розрахунку чистого прибутку.

**Гіпотеза дослідження** полягає у передбаченні того, що вдосконалена система інформаційних ресурсів бухгалтерських рахунків може забезпечити ефективне управління податковими платежами підприємства.

**Викладення основного матеріалу.** Управління податковими платежами на рівні підприємства практично єдиний метод впливу платників податків на взаємовідносини з державою. Якість реалізації поставленого завдання, насамперед, визначається відображенням на рахунках бухгалтерського обліку нарахованих податків за джерелами їх сплати. І.Майбуров [8] слушно зазначає, що законодавець, встановлюючи або видозмінюючи якийсь податок, мабуть вважає, що ті суб'єкти, які позначені як платники податків і будуть нести тягар його сплати, не замислюючись про питання можливого перекладання податків на ціни.

Ю.Іванов, А.Крисоватий та О.Десятнюк [4, С. 13] вважають, що джерелами сплати податкових платежів можуть бути: доходи платника податку, отримані в різних формах; частина майна, коли для покриття податку не вистачає доходу; позика як джерело сплати.

Найчастіше в економічній літературі за джерелом сплати податкові платежі поділяють на [4, С. 25; 4]: податки, що включаються у виробничі витрати; податки, що включаються у виручку від продажу; податки, що сплачуються з прибутку або доходу; податки, що сплачуються із фінансового результату; податки, що сплачуються із

заробітної плати.

С.Іванова та Є.Кириченко [5] пишуть, що грошові кошти та інше майно, що належить організації формуються або за рахунок вкладів у капітал, або за рахунок доходів. Таким чином, джерело сплати будь-якого податку – це дохід платника податку, а у виняткових випадках – капітал. На думку вчених, враховуючи те, що зрештою джерело сплати податків єдине (фактично це доходи платника податку), виділити класифікаційну ознаку надзвичайно важко.

Практика управління доходами, витратами і фінансовими результатами підприємства свідчить, що в системі обліку нараховані податкові платежі необхідно відображати за рахунок:

1. Виробничої собівартості продукції за прямими витратами (рахунок 23 "Виробництво").

2. Загальновиробничих витрат (рахунок 91 "Загальновиробничі витрати").

3. Адміністративних витрат (рахунок 92 "Адміністративні витрати").

4. Витрат на збут (рахунок 93 "Витрати на збут").

5. Інших витрат, пов'язаних з господарською діяльністю (рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності", 95 "Фінансові витрати", 96 "Втрати від участі в капіталі", 97 "Інші витрати", 99 "Надзвичайні витрати").

6. Витрат на придбання і формування первісної вартості майна (рахунок 15 "Капітальні інвестиції").

7. Доходів від реалізації об'єктів діяльності (рахунок 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід", 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інші доходи", 75 "Надзвичайні доходи").

8. Фінансових результатів господарської діяльності (рахунок 79 "Фінансові результати").

9. Доходів персоналу підприємства (рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам").

10. Витрат на соціальні потреби підприємства (рахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності").

На визначених рахунках бухгалтерського обліку, що формують відповідні центри відповідальності у господарській діяльності, податки будуть збільшувати витрати або зменшувати доходи і прибуток підприємства та доходи працівників. Втім, не дивлячись на таке розмежування податків, підприємство буде враховувати їх у структурі ціни на об'єкти діяльності, збільшуючи її, яка у переважній більшості випадків є регульованою (вільною).

А оскільки, відповідальними особами за систему оподаткування

підприємства є власники і працівники виконавчих органів управління, то більш доцільно відображати нараховані податкові платежі за рахунок зменшення доходу або фінансового результату відповідно до здійсненого обґрунтування до таблиці 1.

Крім інформації визначених вище рахунків, для формування податку на прибуток використовується рахунок 98 "Податок на прибуток". На ньому ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстрочених податкових зобов'язань і активів. За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом – включення його до фінансових результатів.

Рахунок 98 "Податки на прибуток" має такі субрахунки: 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"; 982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій". На субрахунку 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності" ведеться облік суми витрат з податку на прибуток від звичайної діяльності. Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається й відображається на цьому субрахунку без зменшення на суму зменшення податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від алгебраїчної суми прибутку від звичайної діяльності та збитку від надзвичайних подій (згорнутий результат). На субрахунку 982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій" ведеться облік нарахованої суми витрат з податку на прибуток від надзвичайних подій.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з доходів працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету призначено рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами". За кредитом цього рахунку відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом — належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання.

Рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами" має такі субрахунки: 641 "Розрахунки за податками" – ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються підприємством, 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" – ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються з підприємства, 643 "Податкові зобов'язання" – ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню), 644 "Податковий кредит" – ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

Сучасні підходи до обліку податкових платежів на рахунках є дискусійними. Наприклад, А.М. Пташник притримується думки про недоцільність об'єднувати облік за всіма видами платежів до бюджету лише на одному рахунку. Хоча, як зауважує автор, така методика характерна для багатьох розвинутих країн світу. На думку дослідника, більш коректним був підхід, що застосовувався до прийняття нових правил обліку в 2000 році, коли використовувалися три рахунки: 65 "Розрахунки по позабюджетних платежах", 67 "Податкові розрахунки" і 68 "Розрахунки з бюджетом" [9].

К.О. Гутуряк вважає незрозумілим невідповідність назв рахунків податкового кредиту (644) та податкового зобов'язання (643) своєму економічному змісту [10].

Все наведене вище свідчить, що сучасна система обліку податкових платежів не спроможна створювати інформацію для ефективного управління ними як складовою створеної доданої вартості підприємства.

Рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами" не дозволяє оцінити вплив податкових платежів на економічний потенціал підприємства, оскільки на ньому відображаються не властиві цьому рахунку операції. Згідно з класифікацією рахунків за економічним змістом, рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами" належить до групи розрахункових. Тобто його інформаційні ресурси можуть лише вказувати на податкову заборгованість підприємства перед бюджетом. Разом з тим, сама структура рахунку не носить жодного інформаційного навантаження. Розмежувати податкові платежі на податки (субрахунок 641) та обов'язкові платежі (субрахунок 642) досить складно, оскільки у Податковому кодексі України така класифікація не наведена. Крім того, некоректним є застосування субрахунків 643 та 644, які використовуються лише у випадках авансових платежів та носять транзитний характер.

У таких умовах, для формування систематизованої інформації про нараховані суми податкових платежів, слід використовувати рахунок 98 "Податкові платежі підприємства", на якому доцільно виділити чотири субрахунки.

Субрахунок 981 "Податок на додану вартість" – призначений для обліку суми витрат з податку на додану вартість. По дебету цього рахунку відображаються суми податкового кредиту та суми, що належать до сплати у бюджет, а по кредиту — суми податкового зобов'язання.

Субрахунок 982 "Податок на доходи працівників" використовується

для узагальнення сум, що утримуються з доходів персоналу підприємства. По кредиту цього рахунку відображаються утримані суми податку з доходів працівників, а по дебету — суми визнаного податкового зобов'язання перед бюджетом.

На субрахунку 983 "Податок на прибуток" обліковуються суми витрат з податку на прибуток та податків, що зменшують дохід підприємства (рахунок 70 "Доходи від реалізації"). За дебетом рахунку відображають нараховані суми податків, за кредитом – списання їх на фінансові результати.

На субрахунку 984 "Податки на інші об'єкти та за спрощеною системою оподаткування" відображаються суми витрат за податками, які передбачені Податковим кодексом України та облік яких не ведеться на інших субрахунках рахунку 98 "Податки на інші об'єкти та за спрощеною системою оподаткування". Крім того, на цьому рахунку узагальнюється інформація щодо оподаткування підприємств, які перебувають на спрощеній системі оподаткування. По кредиту цього рахунку відображається списання витрат за цими податками на фінансові результати, а по дебету – суми визнаного податкового зобов'язання перед бюджетом.

Нижче пропонуємо кореспонденцію рахунків для відображення в бухгалтерському обліку податкових платежів (табл. 1).

Таблиця 1

*Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку податковими платежами підприємства*

Господарські операції	Рахунки		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1	2	3	4
<b>Рахунок 981 "Податок на додану вартість"</b>			
1.1. Нараховано податковий кредит за податком на додану вартість	981	63	12400
1.2. Нараховано суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість	70	981	17500
1.3. Відображено суму податкового зобов'язання, що належить до сплати в бюджет	981	64	5100
<b>Рахунок 982 "Податок на доходи працівників"</b>			
2.1. Нараховано суму податку з доходів працівників	66	982	15400
2.2. Відображено суму податку з доходів працівників для сплати в бюджет	982	64	15400

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
<b>Рахунок 983 "Податок на прибуток"</b>			
3.1. Нараховано податок на прибуток	79	983	24900
3.2. Відображено суму податку на прибуток, що належить для сплати в бюджет	983	64	24900
<b>Рахунок 984 "Податки на інші об'єкти та за спрощеною системою оподаткування"</b>			
4.1. Відображено суми податків за іншими об'єктами та за єдиною системою оподаткування, що належать для сплати в бюджет	79	981	7400
4.2. Нараховано суму податків на інші об'єкти та за єдиною системою оподаткування	981	64	7400

Заборгованість підприємства за податковими зобов'язаннями повинна відобразитися на рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами" у розрізі двох субрахунків: 641 "Загальнодержавні податки"; 642 "Місцеві податки".

Аналітичний облік на субрахунках 641 "Загальнодержавні податки" та 642 "Місцеві податки" повинен забезпечувати розрахунки за видами податкових платежів.

Узагальнена схема обліку податкових платежів як складової доданої вартості підприємства зображена на рисунку 1.

Запропонований підхід дозволить уникнути впливу податкових платежів на собівартість об'єктів господарської діяльності, створить умови для забезпечення контролю за їх нарахуванням відповідальними особами апарату управління підприємством. Створена система обліку податкових платежів буде відповідати їх сутності як інструменту розподілу доходів, що і притаманно податковій системі.

На чистий фінансовий результат і, відповідно, створену додану вартість підприємства впливає формування податкових різниць і використання рахунків 17 "Відстрочені податкові активи" та 54 "Відстрочені податкові зобов'язання".

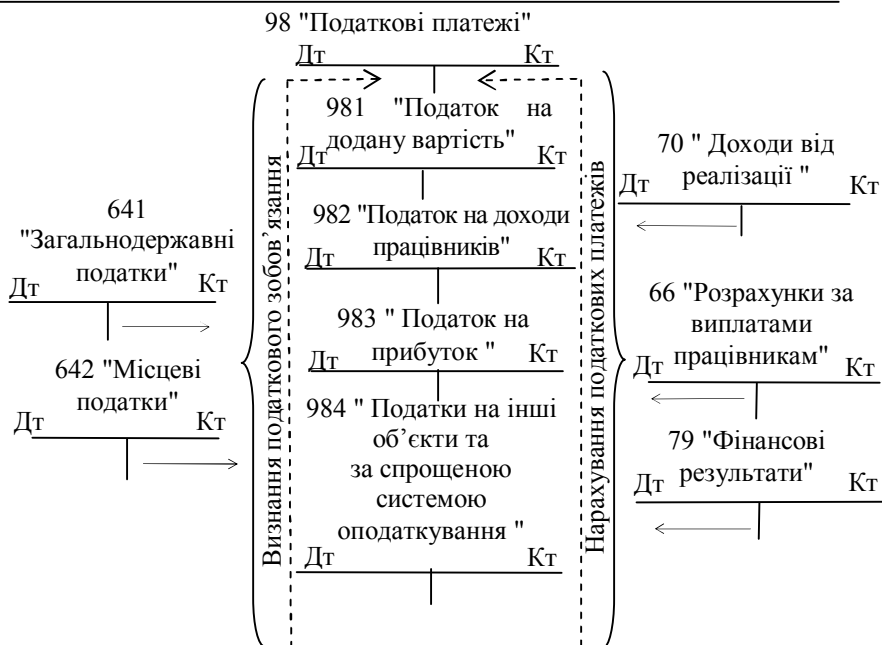


Рис. 1. Схема обліку формування податкових платежів підприємства

У тих випадках, коли результатом порівняння створеного прибутку за розрахунками бухгалтерського та податкового обліку є додатне число, частка за податковою ставкою (19 % на 2013 рік) цього числа визнається відкладеним податковим зобов'язанням. Нарахована сума податку на прибуток проводиться на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

1. Нараховано податок на прибуток за податковим обліком (податковий прибуток – 800 тис. грн.) у сумі 152 тис. грн.  $(800 \times 19 : 100)$  – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

2. Нараховано податок на прибуток на його різницю між бухгалтерським і податковим обліком (бухгалтерський прибуток 1100 тис. грн.) у сумі 57 тис. грн.  $[(1100 - 800) \times 19 : 100]$  – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання".

3. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок фінансового результату підприємства у сумі 209 тис. грн.  $(152 + 57)$  – Дебет рахунку 79



"Фінансові	результати"	Кредит	рахунку
98	"Податок на прибуток".		

Таким чином, підприємство фактично буде перераховувати податкові платежі в сумі 184 тис. грн., а зменшувати фінансовий результат на 209 тис. грн., або більше на 57 тис. грн. як відкладені податкові зобов'язання за рахунок податкових різниць. Як результат, за балансом зменшується вартість підприємства, а власники втрачають право на використання 57 тис. грн. фактично створеного чистого прибутку.

У тих випадках, коли результатом порівняння створеного прибутку за розрахунками бухгалтерського та податкового обліку є від'ємне число, частка за податковою ставкою (19 %) цього числа визнається відкладеним податковим активом. Нарахована сума податку на прибуток відображається на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

1. Нараховано податок на прибуток за бухгалтерським обліком (бухгалтерський прибуток 700 тис. грн.) в сумі 133 тис. грн.  $(700 \times 19 : 100)$  – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

2. Нараховано податок на прибуток на його різницю між бухгалтерським і податковим обліком (податковий прибуток 1200 тис. грн.) в сумі 95 тис. грн.  $[(1200 - 700) \times 19 : 100]$  – Дебет рахунку 17 "Відстрочені податкові активи" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

3. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок фінансового результату підприємства в сумі 133 тис. грн. – Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" Кредит рахунку 98 "Податок на прибуток".

Таким чином, підприємство фактично буде перераховувати податкові платежі в сумі 228 тис. грн.  $(133 + 95)$ , а зменшувати фінансовий результат на 133 тис. грн. або менше на 95 тис. грн. як відкладені податкові активи за рахунок податкових різниць. Як результат, за балансом збільшується вартість підприємства, а власники одержують право на використання 95 тис. грн. не створеного чистого прибутку.

Питання узгодженості показників чистого фінансового результату за податковим і фінансовим обліком виникають постійно. Причому, значні відхилення можуть бути як в один, так і в інший бік. Ведення двох обліків водночас дуже незручно, ці обставини завищують витрати, створюють перешкоди для інвесторів при оцінці вартості підприємства, ускладнюють адміністрування податків, негативно впливають на дивідендну політику.

З метою гармонізації податкового та фінансового обліку варто переглянути потребу у формуванні відстрочених податкових активів і

зобов'язань щодо їх перенесення з одного звітного періоду в інший. Такий підхід обґрунтований висновком, що кожний звітний період характеризується відповідними податковими господарськими операціями, доходами, витратами, прибутками, а отже, податками.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, узагальнення різноманіття підходів до джерел сплати податків дозволило дійти висновку щодо відсутності на сьогоднішній день у цьому питанні єдиної позиції. Для віднесення тих чи інших податків на певне джерело сплати як з точки зору теорії, так і з точки зору працівників підприємств відповідальних за систему управління податковими платежами доцільно визнати об'єктами доходу суб'єктів господарської діяльності, доходи працівників і фінансовий результат. Застосування для розрахунку чистого прибутку відстрочених податкових активів і зобов'язань є досить проблематичним.

Перспективою подальших досліджень у цьому напрямку є уточнення класифікації податкових платежів підприємства за ознакою "джерело сплати": доходи підприємства, доходи працівників, фінансовий результат та удосконалення процесу визнання всіх об'єктів оподаткування того звітного періоду, в якому вони формувалися згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку.

### Список використаної літератури:

1. Привабливість для інвесторів – ось що нам потрібно // Урядовий кур'єр. – 04.04. 2013 р. – № 63.
2. Герасимук І.В. Облік та контроль розрахунків сільськогосподарських підприємств з бюджетом : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / І.В. Герасимук ; Національний аграрний ун-т. – К., 2007. – 20 с.
3. Воскобійник Ю.С. Облікове забезпечення оподаткування прибутку підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Ю.С. Воскобійник ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2007. – 20 с.
4. Иванов Ю.Б. Податкова система / Ю.Б. Иванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – К. : АТКА, 2006. – 920 с.
5. Иванова С.А. Определение источника уплаты налогов и сборов / С.А. Иванова, Е.А. Кириченко // Вопросы современной науки и практики. – Т. 1. – 2008. – № 3(13). – С. 181–188.
6. Мілевська О.М. Бухгалтерський та податковий облік податку на прибуток / О.М. Мілевська, А.О. Піхотіна // Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Вип. 9 (33). – Ч. 2. – Луцьк ; К., 2012. – С. 399–408.
7. Ганяйло О.М. Проблемні аспекти обліку податку на прибуток / О.М.

- Ганяїло, О.М. Колеснікова // Економічний вісник університету : зб. наук. пр. учених та аспір. ДВНЗ «Переяслав-Хмельницького держ. пед. ун-ту імені Григорія Сковороди». – 2011. – Вип. 17/1. – С. 89–92.
8. Майбуров И.А. Ключевые проблемы теории налогообложения: информация к размышлению / И.А. Майбуров // Налогообложение: проблемы науки и практики 2009 : монография. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – С. 12–24.
9. Пташник А.М. Проблеми обліку поточних зобов'язань торгівельних підприємств / А.М. Пташник // Матер. Інтернет-конференції "Соціум. Наука. Культура" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org>.
10. Гутуряк К.О. Шляхи вдосконалення обліку розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість / К.О. Гутуряк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.

МОРОЗ Юлія Юзифівна – доктор економічних наук, доцент Житомирського національного агроекологічного університету.

Наукові інтереси:

– система рахунків бухгалтерського обліку.

Стаття надійшла до редакції 18.06.2013

**Мороз Ю.Ю.** Облік податкових платежів підприємства

**Мороз Ю.Ю.** Учет налоговых платежей предприятия

**Moroz Yu.Yu.** Accounting for taxpayments of company

УДК 657.36:657.37:658

**Учет налоговых платежей предприятия / Ю.Ю. Мороз**

Предложены концептуальные подходы к формированию информационных ресурсов о налоговых платежах предприятия в системе счетов бухгалтерского учета

Ключевые слова: налоговые платежи, система счетов бухгалтерского учета, гармонизация налогового и финансового учета.

УДК 657.36:657.37:658

**Accounting for taxpayments of company / Yu.Yu. Moroz**

The conceptual approaches to the formation of information resources on taxpayments in the enterprise system of accounts

Keywords: tax payments, system of accounts, harmonization of tax and financial accounting.