

Обліково-аналітичне забезпечення управлінського контролю податковими витратами і податковими зобов'язаннями

(Представлено: д.е.н., проф. Мороз Ю.Ю.)

Проаналізовано систему господарських операцій, пов'язаних з податковими витратами і податковими зобов'язаннями платників податків, та роль бухгалтерського обліку в їх відображенні. Встановлено, що податкові платежі є важливим явищем господарської діяльності будь-якого підприємства, що є платником податків та об'єктом відображення в бухгалтерському обліку з метою виявлення об'єктів оподаткування та формування податкових зобов'язань. Визначено основну змістовну характеристику контексту застосування терміна «податковий облік» за ПКУ та підходи до обліку господарських операцій, пов'язаних з податками.

Основним інструментом обліково-аналітичного забезпечення управлінського контролю податковими платежами є бухгалтерський облік, побудований на системі елементів для визнання податків за ПКУ з використанням усіх елементів його методу.

Проведений контент-аналіз організації бухгалтерського обліку нарахування і сплати податкових платежів платниками податків показав, що він не має будь-яких характерних особливостей порівняно з відображенням інших господарських операцій у системі бухгалтерських рахунків. Водночас господарські операції, пов'язані з податковими платежами, залишаються об'єктами тільки бухгалтерського і управлінського обліку, які мають відображати: створення об'єктів оподаткування; нарахування податкових зобов'язань; податкові зобов'язання за джерелами їх покриття; зарахування податкових зобов'язань до формування кредиторської заборгованості за рахунками, відповідно до відкритих в органах, що здійснюють казначейське обслуговування, бюджетних коштів; здійснення сплати податкових зобов'язань. Аналіз методик формування прибутку підприємства за правилами бухгалтерського обліку і положеннями ПКУ в частині податку на прибуток підприємства показав відсутність повної їх синхронізації, але це не потребує створення будь-яких додаткових господарських операцій, а лише необхідність зміни оціночних показників раніше відображених на позаобліковому розрахунковому рівні.

За таких умов обліковий процес господарських операцій, пов'язаних з податковими платежами, має бути перенесений з ідей податкового обліку до вирішення проблем відображення податкових платежів в управлінському обліку, розробці облікової політики щодо формування податкових зобов'язань, податкового контролю і аудиту, створення інформаційної бази для потреб управління податковими витратами в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Проведена розвідка дозволила сформувати підхід про виділення в бухгалтерському обліку окремої підсистеми, пов'язаної з податковими платежами, яка має складатися з первинних документів, реєстрів узагальнення податкової інформації, створення рахунків-екранів для управлінського контролю та формування показників для розрахунку податкових зобов'язань.

З врахуванням специфіки плану рахунків бухгалтерського обліку обґрунтовано можливість ведення господарських операцій, пов'язаних з податковими платежами на новому рахунку за вільним кодом 88 «Податкові витрати». Рахунок 64 «Розрахунки за податками та платежами» має відображати інформацію в розрізі відкритих рахунків у казначействі для сплати окремих податків у розрізі об'єктів оподаткування.

Ключові слова: бухгалтерський облік; податковий облік; управлінський контроль; податкові платежі; податкові витрати; управління; податок на прибуток.

Постановка проблеми. Для забезпечення національної безпеки України актуальною є проблема, що пов'язана з наповненням державного і місцевого бюджетів шляхом своєчасної сплати податків та інших обов'язкових зборів і платежів платниками податків за наявні об'єкти оподаткування. Розбудова держави передбачає створення нею механізму запобігання та протидії легалізації (відмиванню) податкових доходів, одержаних платниками податків злочинним шляхом.

До податкових злочинів належать діяння проти податкової системи та спричинення шкоди у вигляді їх ненадходження від платників податків до державного і місцевих бюджетів. Наявні факти ненарахування та несплати податкових платежів, несвоечасного складання і подання податкової звітності, помилок у розрахунках податків передбачають застосування фінансових санкцій, стягнення штрафів, нарахування і сплату пені, що безпосередньо впливає на економічний стан платників податків.

Велике значення для попередження, виявлення та розкриття фактів податкових порушень має застосування платниками податків достовірного бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з формуванням об'єктів оподаткування та здійсненням розрахунків за податковими зобов'язаннями.

Податкові платежі є важливим явищем господарської діяльності будь-якого підприємства, що є платником податків, та об'єктом бухгалтерського обліку. В системі бухгалтерського обліку як процесу відбувається виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення та узагальнення інформації про податкові платежі підприємства як платника податків. При цьому бухгалтерський облік виконує інформаційну, оціночну, розподільчу та контрольні функції.

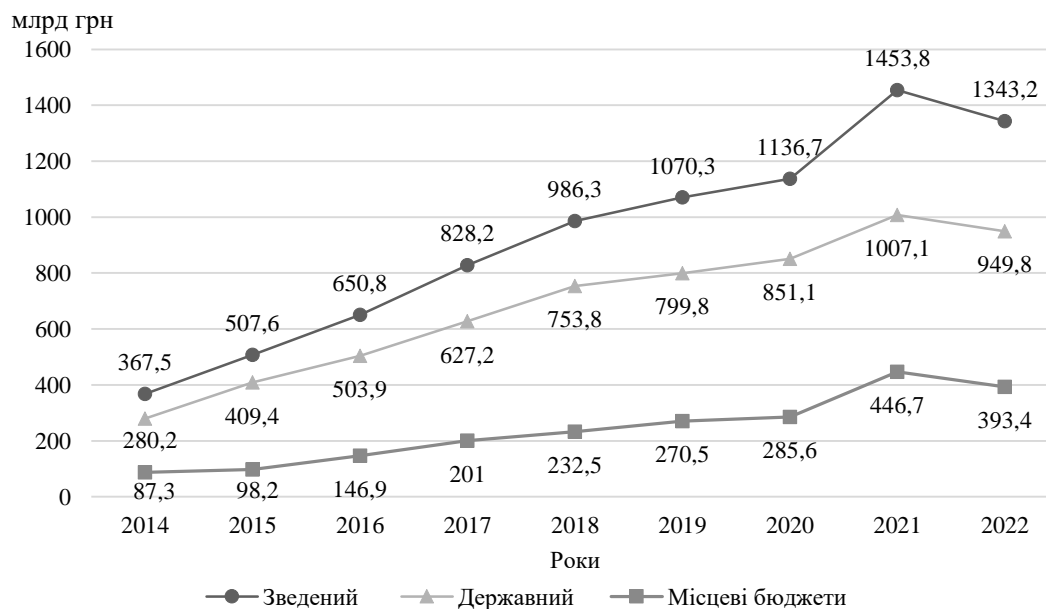
Водночас, з метою уникнення порушень податкового законодавства недопущення фіктивних операцій, формування необхідних інформаційних ресурсів для управлінської діяльності в сфері оподаткування та здійснення системи контролю державних органів податкових служб за платниками податків сучасний підхід до використання окремих елементів методу бухгалтерського обліку потребує удосконалення. Це питання набуває особливої актуальності в умовах війни за повернення анексованих росією територій та необхідності відбудови національної економіки, що потребує значних податкових надходжень та підвищення ефективності їх використання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Питання обліково-аналітичного забезпечення управління об'єктами оподаткування і податковими зобов'язаннями є предметом широкої наукової дискусії, яку здійснювали українські науковці, зокрема, останнім часом, починаючи з 2020 року: О.Буткевич, Д.Вакулик, Н.Гавриленко, О.Грищенко, Н.Козіцька, Л.Кононенко, О.Костенко, В.Краєвський, Г.Назарова, О.Оришака, О.Пальчук, В.Савченко, М.Скорик.

Однак наукові напрацювання здійснювалися, як правило, відповідно до діючого податкового законодавства в часовому аспекті його застосування. Облік сфери оподаткування висвітлюється переважно у коментарях та аналітиці нормативних актів, і не завжди переосмислюється авторами через основи класичного бухгалтерського обліку як науки. Проте, незважаючи на це, наукові дослідження облікового забезпечення управління податковими платежами платників податків та контролю органами ДПС України мають в цілому, безумовно, позитивний характер.

Метою статті є окреслення підходів до побудови адекватного механізму відображення господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку як єдиного інструменту для формування інформаційних ресурсів з метою облікового забезпечення управлінського контролю за податковими витратами та достовірністю і повнотою справляння податків.

Викладення основного матеріалу. Господарські операції, пов'язані з податковими розрахунками, є важливими явищами і об'єктами бухгалтерського та управлінського обліку і статистичних спостережень будь-якого підприємства – платника податків. Загальний обсяг податкових платежів, які забезпечуються господарськими операціями в бухгалтерському обліку платників податків, наведено на рисунку 1.



Джерело: побудовано автором за даними [6]

Рис. 1. Динаміка податкових платежів до державного, місцевих і зведеного бюджетів України

Необхідність формування податків викликає додаткову потребу у веденні обліку, де узагальнюються і розраховуються показники об'єктів оподаткування, відбувається нарахування податків та здійснюються розрахунки за податковими платежами.

Для здійснення такого обліку вперше в Україні був використаний термін «податковий облік» та описано деякі правила його ведення щодо окремих видів податків у податковому законодавстві в 1997 році, зокрема:

- податку на прибуток – відповідно до нової редакції Закону України «Про оподаткування прибутку» від 22.05.1997 року № 283/97-ВР;
- податку на додану вартість – відповідно до першої редакції Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 року № 168/97-ВР.

Проте визначення терміна «податковий облік», в якому він вживається в законодавстві до 2010 року, тобто за часу дії Законів України, за якими він був введений, і у Податковому кодексі України після 2010 року, де теж він наявний, немає.

Трактування значення поняття «податковий облік», в якому він вживається, було наведено лише для банківських установ як такого, що ведеться з метою накопичення даних про валові доходи та валові витрати, що діяло з 01.01.1995 по 01.01.2013 року. [11].

У Податковому кодексі України неодноразово згадується тільки термін «податковий облік» у різній інтерпретації (табл. 1).

Таблиця 1

Фрагмент контексту застосування та змістовного навантаження на термін «податковий облік» у Податковому кодексі України

Пункти Податкового кодексу України	Контекст застосування	Призначення
14.1.139	Порядок податкового обліку та звітності	Про результати спільної діяльності
14.1.180	Ведення податкового обліку	Визначення поняття «податкового агента»
14.1.266	Метод податкового обліку	Визначення касового методу для цілей оподаткування
56.3 ¹	Про взяття на податковий облік	Скарги на рішення
75.1.2	Первинні документи та реєстри, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку	Поняття «документальної перевірки»
178.5	Про взяття фізичної особи на податковий облік	Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою
210.8	Ведення окремого податкового обліку	Облік дилерами операцій з придбання та постачання культурних цінностей
250.2.3; 250.10.3	За місцем перебування на податковому обліку у контролюючих органах	Подання звітності з екологічного податку
335.2	Взяття інвестора на податковий облік	Особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції
335.4	Податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди	
336.1	Окремий податковий облік податку на прибуток	

Джерело: упорядковано автором за Податковим кодексом України [10]

Податковий кодекс України дає дві основні інтерпретації призначення терміна «податковий облік»:

- як окремих вид обліку у платників податків, щодо якого немає законодавчого визначення, відмінного від бухгалтерського та управлінського;
- як облік, який здійснюється органами Державної податкової служби України з метою встановлення податків та визначення їх елементів для платника податку.

Крім того, у ст. 44 Податкового кодексу України визначаються основні підходи до обліку податкових господарських операцій [10]:

- 1) для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством;

2) платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами;

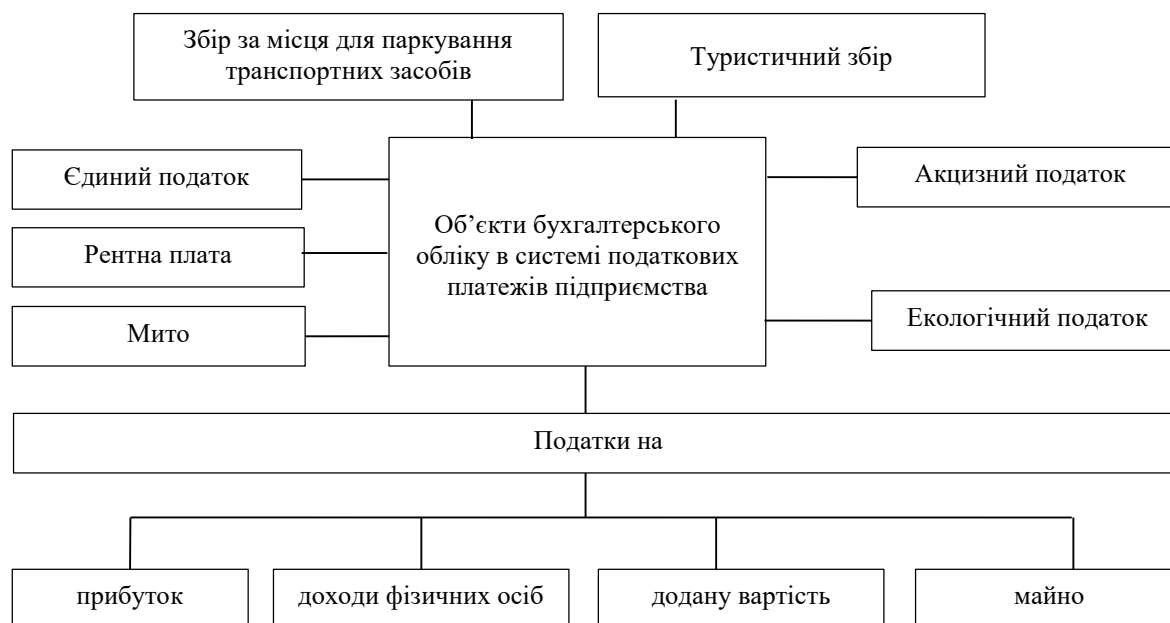
3) для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування;

4) платники податку, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат та визначають об'єкт оподаткування з податку на прибуток за такими стандартами з урахуванням положень Податкового кодексу України. Такі платники податку під час застосування положень Податкового кодексу України, в яких міститься посилання на положення (стандарти) бухгалтерського обліку, застосовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності;

5) юридичні особи – платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним для спрощеної системи оподаткування і обліку, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування.

В основі нарахування та сплати податкових платежів підприємств лежить бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться на підприємстві, а податкова звітність, що використовує грошовий вимірник, ґрунтується на його даних. Мікропідприємства, крім тих, що становлять суспільний інтерес, та незареєстровані платники ПДВ, можуть узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису [7].

Господарські операції, пов'язані з податковими платежами, формують, відповідно до видів податків, визначених в ПКУ, об'єкти бухгалтерського обліку (рис. 2).



Джерело: власна розробка автора

Рис. 2. Об'єкти бухгалтерського обліку в системі податкових платежів

Здійснені господарські операції, які формуються в сфері об'єктів оподаткування в контексті видів податків і зборів та податкових розрахунків, узагальнюються в бухгалтерському обліку у синтетичному і аналітичному розрізі та за окремими субрахунками. Визнання об'єктами бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з податками, здійснюється відповідно до визначених в Податковому кодексі України елементів податку. Система елементів, що забезпечують визнання податків як об'єктів бухгалтерського обліку, розглянута в таблиці 2.

Система елементів, які забезпечують визнання податків як об'єктів бухгалтерського обліку за ПКУ

Система елементів для визнання податків	Змістова характеристика
Реєстрація платників податків, податкових агентів і представників платників податків	Наявність об'єктів оподаткування
Об'єкти оподаткування	Об'єкти, з наявністю яких пов'язується виникнення податкового зобов'язання
База оподаткування	Характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка для визначення розміру податкового зобов'язання
Одиниця виміру бази оподаткування	Конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування
Ставка податку	Розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування
Обчислення суми податку	Здійснення розрахунку шляхом множення бази оподаткування на ставку податку
Податкові пільги	Сума податку (збору) несплаченого до бюджету (вивільнені від оподаткування кошти) у зв'язку з отриманням податкової пільги [13]
Строк сплати податку та збору	Період, протягом якого податкове зобов'язання має бути сплачене
Податковий період	Період часу, за який визначається об'єкт оподаткування для сплати податку
Порядок сплати податків та зборів	Сплата податкових зобов'язань на рахунки, відкриті казначейством або через функціонування спеціальних та єдиного рахунків [12; 14]

Джерело: складено автором за Податковим кодексом України [10]

Для відображення і контролю господарських операцій у сфері податкових розрахунків бухгалтерський облік використовує всі елементи методу (табл. 3).

Таблиця 3

Система елементів бухгалтерського обліку та їх призначення в сфері податкових розрахунків

Елементи методу бухгалтерського обліку	Призначення
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Відображає показники дебіторської і кредиторської заборгованості в сфері податкових платежів станом на дату звітного періоду
Документація	Спосіб первинної реєстрації господарських операцій, пов'язаних з податковими розрахунками
Система рахунків	Інформаційні екрани синтетичного і аналітичного обліку та за субрахунками для відображення господарських операцій, що здійснюються під час формування податкових платежів
Інвентаризація	Встановлення фактичних обсягів здійснених господарських операцій, пов'язаних з податковими зобов'язаннями, та виявлення їх відповідності змісту і підтвердження показників відображених у кабінеті платника податків
Подвійний запис	Здійснення взаємопов'язаного подвійного відображення господарських операцій з формування податкових зобов'язань для одержання відомостей про рух конкретних об'єктів, пов'язаних з податками
Оцінка	Проведення грошового вимірювання господарських операцій з розрахунку податкових зобов'язань та їх оплати
Калькуляція	Обчислення показників витрат, пов'язаних з розрахунком об'єктів оподаткування
Звітність	Відображення системи показників, які використовуються для розрахунку податкових зобов'язань та здійснення їх оплати

Джерело: власна розробка автора

Проведений контент-аналіз організації бухгалтерського обліку нарахування і сплати податкових платежів платниками податків показав, що він не має будь-яких характерних особливостей порівняно з відображенням інших господарських операцій у системі бухгалтерських рахунків. Разом з тим тільки один об'єкт оподаткування, що характеризує створений прибуток, може мати певні відмінності між його величиною за фінансовою і податковою звітністю. При цьому сума прибутку, що оподатковується, визначається, зважаючи на прибуток за фінансовою звітністю шляхом арифметичного розрахункового коригування, яке не має будь-якого відношення до процесу, пов'язаного з бухгалтерським обліком. Одержана сума створеного прибутку для оподаткування використовується тільки в процесі оцінки господарської операції під час розрахунку податкового зобов'язання з одержаного прибутку.

Податок на прибуток може розраховуватися двома способами:

1) із застосуванням коригування фінансового результату, визначеного за методикою Звіту про фінансові результати, на податкові різниці, якщо дохід платника податку за рік більше за 40 млн грн, а облікова політика не використовує положення ПКУ в частині податку на прибуток;

2) без коригування фінансового результату, визначеного за методикою Звіту про фінансові результати, якщо дохід платника податку менше за 40 млн грн за рік.

Для визначення фінансового результату як об'єкта оподаткування з врахуванням податкових різниць необхідно використовувати додаток РІ до Декларації з податку на прибуток [5]:

$$\text{ФРО} = \text{ФРФ} + \text{АВО} - \text{АВП} + \text{АНО} + \text{НРБ} - \text{ВРБ} - \text{ЗМР};$$

$$\text{ППП} = \text{ФРО} \times 0,18,$$

де ФРО – фінансовий результат для оподаткування; ФРФ – фінансовий результат за фінансовою звітністю відповідно до облікової політики бухгалтерського обліку платника податків; АВО – нарахована амортизація на виробничі основні засоби за правилами облікової політики платника податків; АВП – нарахована амортизація на виробничі основні засоби за правилами ПКУ; АНО – нарахована амортизація на невикористані основні засоби; НРБ – нарахований резерв сумнівних боргів; ВРБ – використаний резерв сумнівних боргів; ЗМР – збитки минулих років; ППП – податок на прибуток платника податків.

Водночас аналіз методик формування прибутку підприємства за правилами бухгалтерського обліку і положеннями ПКУ в частині податку на прибуток підприємства свідчить про відсутність повної їх синхронізації. Проте на відхилення показників створеного фінансового і податкового прибутків впливають не характер господарських операцій і особливості відображення в бухгалтерському обліку, а фіскальне обмеження повноти їх вартісного оцінювання. Тому бухгалтерський облік залишається єдиним інструментом відображення господарських операцій, пов'язаних з формуванням податкових зобов'язань та їх сплатою. Управління інформаційним масивом даних бухгалтерського обліку щодо формування фінансових результатів через інструментарій правил ПКУ не потребує створення будь-яких додаткових господарських операцій, а лише необхідність зміни оціночних показників раніше відображених на позаобліковому розрахунковому рівні.

Завданням цього можливого коригування завжди є єдиний сценарій, це потреба збільшення величини прибутку для оподаткування на виконання положень ПКУ і відповідно податку на прибуток.

Незважаючи на те, що ПКУ не регламентує будь-якого обов'язкового автономного або додаткового обліку господарських операцій, пов'язаних з податковими платежами, аналіз стану наукових досліджень за 2020–2024 роки показав, що вчені-економісти продовжують розглядати проблемні питання податкового обліку, які існують, на їх думку, у платників податків.

Вакулик Д. [3] акцентує увагу на тому, що управлінський облік податкових витрат є надзвичайно важливим і вкрай необхідним для підприємств, оскільки без достовірної, своєчасної та порівнювальної інформації неможливе управління податковими платежами.

Гавриленко Н.В., Грищенко О.В., Козицька Н.О. [4] розкрили та обґрунтували можливості розподілу податкових витрат між об'єктами управлінського обліку, за якого кожен з об'єктів управління бере на себе частину податкової собівартості.

Кононенко Л.В., Назарова Г.Б., Оришака О.В. [8] визначили, що одним з найбільш перспективних напрямів оптимізації організації обліку і аудиту розрахунків за податками і платежами є використання технології «блокчейну», яка дозволяє наблизити процедури обліку та аудиту та здійснювати їх в єдиному інформаційному та часовому просторі.

Савченко В.М., Кононенко Л.В., Пальчук О.В. [15] звертають увагу, що в умовах зближення норм оподаткування за ПКУ з методологією бухгалтерського обліку можна говорити про недоцільність виокремлення податкового обліку. Проте залишається різне трактування факту виникнення доходу. В системі бухгалтерського обліку дохід відображається відповідно до вимог Н(П)СБО 15 «Дохід» під час здійснення реалізації за методом нарахувань. За фіскальними вимогами зобов'язання виникають за першою подією: або надходження коштів від покупців, або факт реалізації. Це призводить до необхідності запровадження транзитних субрахунків у межах рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». Відповідно виникає ситуація, за якої один субрахунок може мати як дебетове, так і кредитове сальдо, а під час складання фінансової звітності неправомірним є згорання залишків за такими різними субрахунками.

Буткевич О.В. [1] акцентує увагу, що задля оптимізації податкової політики підприємства доцільно формувати окремий розділ до Наказу про облікову політику «Організація обліку розрахунків з бюджетом за податковими платежами».

Краєвський В., Костенко О., Скорик М. [9] розглянули підходи до тлумачення податкового аудиту, зокрема проведено групування за аудиторською та контрольною дефініціями його визначення як процесуальної дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів.

Таким чином, на сьогодні наукова дискусія в сфері господарських операцій, пов'язаних з податковими платежами як об'єктами бухгалтерського обліку, перенесена з ідей податкового обліку з метою виявлення об'єктів оподаткування до проблем відображення податкових платежів в управлінському обліку, розробці облікової політики щодо формування податкових зобов'язань, податкового контролю і аудиту, створення інформаційної бази для потреб управління податковими витратами у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Водночас господарські операції, пов'язані з податковими платежами, залишаються об'єктами тільки бухгалтерського і управлінського обліку, які мають відображати:

- ✓ створення об'єктів оподаткування;
- ✓ нарахування податкових зобов'язань;
- ✓ податкові зобов'язання за джерелами їх покриття;
- ✓ зарахування податкових зобов'язань на формування кредиторської заборгованості за рахунками, відповідно до відкритих в органах, що здійснюють казначейське обслуговування, бюджетних коштів;
- ✓ здійснення сплати податкових зобов'язань.

Для ефективного ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, які пов'язані з податками підприємства, доцільно сформувати його окрему підсистему. Вона має складатися з декількох рівнів.

Перший рівень – це система первинних документів загального і спеціального характеру, яка формується, з огляду на ПКУ і облікову політику щодо документообороту платника податків. За ПКУ таким документом є податкова накладна, а щодо платника податків, як правило, податкові розрахунки оформляються бухгалтерськими довідками з обов'язковими реквізитами [2].

На другому рівні має відбуватися узагальнення системи інформації первинних документів, пов'язаних з оподаткуванням після її перевірки за формою і змістом у реєстрах бухгалтерського обліку.

Третій рівень обліку господарських операцій, пов'язаних з податковими платежами, охоплює групування інформації за допомогою подвійного запису в аналітичному і синтетичному розрізі та субрахунками на рахунках бухгалтерського обліку.

Четвертий рівень обліку передбачає формування показників, пов'язаних з податковими платежами у фінансовій і податковій звітності. Інформація, яка відображається у податковій звітності, є підставою для нарахування та сплати податкових зобов'язань. Достовірність облікового забезпечення податкової звітності є надзвичайно важливим фактором, оскільки зі сторони держави існує жорстка система фінансових санкцій за наявні помилки під час здійснення обліку податкових платежів.

Бухгалтерський облік податкових платежів – це діяльність підприємства задля забезпечення державних податкових органів інформацією, необхідною для контролю за правильністю нарахування та стягнення податків, а платника податків – для прийняття ефективних управлінських рішень щодо податкової політики та формування податкових витрат.

Платники податків, здійснюючи правильний вибір методики та окремих процедур бухгалтерського обліку, мають можливість уникнути зайвого податкового навантаження, оптимізувати бізнес і досягти більш високого самодостатнього розвитку на основі створення доданої вартості. Правильно організований облік податкових платежів передбачає оптимізацію як податкового навантаження, так і податкових ризиків у формуванні витрат, пов'язаних податками.

Сучасні підходи до обліку податкових платежів неспроможні створювати інформацію для ефективного управління податковою політикою, податковим навантаженням і податковими платежами на підприємстві.

З метою ефективного управління податковими платежами в сфері формування податкових витрат, нарахування і сплати податкових зобов'язань, платники податків мають створити систему інформаційних екранів на основі синтетичних рахунків: 88 «Податкові витрати»; 64 «Розрахунки за податками і платежами»; 31 «Рахунки в банках» з виділенням субрахунків 3151 «Спеціальний рахунок з сплати ПДВ» і 317 «Єдиний рахунок для сплати податків, зборів і обов'язкових внесків».

Бухгалтерський рахунок 88 «Податкові витрати», який необхідно додати до діючих рахунків-кодів, пропонується створювати в робочому плані рахунків з метою деталізації і узагальнення нарахованих податкових платежів, їх контролю, аналізу та звітності відповідно до видів податків і зборів та об'єктів оподаткування, які формуються на підприємстві. За дебетом рахунку будуть відображатися суми визначених податкових витрат з відповідних джерел, за кредитом – їх зарахування на податкову кредиторську заборгованість з метою сплати визначених податкових зобов'язань. На рахунку доцільно

виокремити два субрахунки першого порядку відповідно до ПКУ: 881 «Загальнодержавні податки та збори» та 882 «Місцеві податки та збори». До цих субрахунків необхідно відкривати субрахунки другого порядку за видами податків та аналітичні рахунки для характеристики об'єктів оподаткування щодо окремих податків.

Нижче пропонуємо структуру рахунку 88 «Податкові витрати» та кореспонденцію рахунків для відображення на ньому в бухгалтерському обліку податкових витрат (табл. 4).

Таблиця 4

Фрагмент кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку на рахунку 88 «Податкові витрати»

Господарські операції	Рахунок		Сума, грн
	дебет	кредит	
1. Рахунок 8811 «Податок на доходи фізичних осіб»			
2.1. Нараховано суму податків з доходів працівників	66	8811	150 000
2.2. Відображено суму податку з доходів працівників для сплати в бюджет	8811	6411	150 000
2. Рахунок 8812 «Податок на прибуток»			
3.1. Нараховано податок на прибуток	79	8812	200 000
3.2. Відображено суму податку на прибуток, що належить до сплати в бюджет	8812	6412	200 000
3. Рахунок 8821 «Податок на майно»			
3.1. Нараховано податок на майно	39	8821	50 000
3.2. Відображено суму податку на майно, що належить до сплати в бюджет	8821	6421	50 000

Джерело: власна розробка автора

Виділення для обліку господарських операцій, пов'язаних з податковими витратами, рахунку 88 «Податкові витрати» дозволить ліквідувати рахунок 98 «Податкові платежі підприємства», який на сьогодні майже втратив інформаційне управлінське значення. Щодо рахунку 64 «Розрахунки за податками та платежами», то застосування такого переліку субрахунків, особливо за змістом в практичній діяльності є недоцільним, оскільки він безпосередньо кореспондує з рахунком 31 «Рахунки в банках» відповідно до відкритих рахунків у казначействі для сплати окремих податків у розрізі об'єктів оподаткування і відповідає на питання «кому».

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження питання організації бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з податковими платежами підприємства, дозволило з'ясувати:

1. Бухгалтерський облік як процес є основним засобом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення та узагальнення господарських операцій, пов'язаних з формуванням об'єктів оподаткування та здійсненням розрахунків за податковими зобов'язаннями. Визнання об'єктами бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з податками, здійснюється відповідно до визначених в Податковому кодексі України елементів податку та елементів методу бухгалтерського обліку;

2. В умовах нормативної синхронізації положень бухгалтерського обліку і ПКУ щодо відображення господарських операцій, пов'язаних з податковими платежами, податковий облік втрачає свою інформаційну цінність, а управлінська діяльність у сфері оподаткування потребує вирішення проблем відображення податкових платежів в управлінському обліку, розробки системи управлінського обліку, облікової політики щодо формування податкових зобов'язань, податкового контролю і аудиту та інформаційної бази про податкові витрати в системі рахунків бухгалтерського обліку;

3. Задля забезпечення державних податкових органів інформацією, необхідною для контролю за правильністю нарахування та стягнення податків, а платників податків – для прийняття ефективних управлінських рішень щодо податкової політики та формування податкових витрат у системі робочих рахунків бухгалтерського обліку пропонується створювати інформаційні екрани з використанням даних рахунків 88 «Податкові витрати» за видами податків та 64 «Розрахунки за податками та платежами» з субрахунками і аналітичними рахунками, відкритими в казначействі.

Перспективами подальших досліджень є розробка методичних інструментів використання інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку в сфері оподаткування для потреб платників податків в управлінні податковими витратами та держави – здійснення податкового контролю за податковими зобов'язаннями.

Список використаної літератури:

1. Буткевич О.В. Формування облікової політики щодо розрахунків за податковими платежами / О.В. Буткевич // Економічний простір. – 2021. – № 171. – С. 87–92.
2. Бухгалтерська довідка – вимоги [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://surl.li/plvkk>.

3. Вакулик Д. Податкові розрахунки: управлінський аспект / Д.Вакулик // Глобальні та національні тенденції у галузі наук про життя : збірник наукових праць. – Ніжин : НДУ Гоголя, 2022. – С. 72–73.
4. Гавриленко Н.В. Застосування податкових пріоритетів в управлінському обліку / Н.В. Гавриленко, О.В. Грищенко, Н.О. Козицька // Економічний простір. – 2021. – № 168. – С. 125–131.
5. Декларація з податку на прибуток підприємства : Наказ Мініфіну від 20.10.2015 р. № 897 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://surl.li/plmmr>.
6. Державний веб-портал бюджету для громадян [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://openbudget.gov.ua/>.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://surl.li/wpzc>.
8. Кононенко Л.В. Організація обліку і аудиту розрахунків за податками та платежами в умовах використання сучасного інформаційного забезпечення / Л.В. Кононенко, Г.Б. Назарова, О.В. Оришака // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2020. – Вип. I–II (77–78). – С. 202–210.
9. Краєвський В. Податковий аудит: зміст і дуальна функція обліку як об'єкта та засоба / В.Краєвський, О.Костенко, М.Скорик // Підприємництво та інновації. – 2022. – № 24. – С. 123–128.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://surl.li/hkqv>.
11. Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України : Постанова Правління Національного банку України від 30.12.1998 р. № 566 (втратила чинність від 04.07.2018 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://surl.li/eqgxl>.
12. Порядок функціонування єдиного рахунка та виконання норм статті 35-1 Податкового кодексу України центральними органами виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2020 р. № 321 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://surl.li/oeqxd>.
13. Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1233 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://surl.li/plmgl>.
14. Рахунки для сплати платежів / Сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://surl.li/gurhi>.
15. Савченко В.М. Сучасний стан, проблеми та перспективи обліку розрахунків за податками та платежами некомерційних комунальних підприємств – закладів охорони здоров'я / В.М. Савченко, Л.В. Кононенко, О.В. Пальчук // Економічний простір. – 2021. – № 171. – С. 99–105.
16. Типологічне дослідження «Відмивання доходів від податкових злочинів» : Наказ Державної служби фінансового моніторингу України від 21.12.2020 р. № 122 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://surl.li/eaebt>.

References:

1. Butkevych, O.V. (2021), «Formuvannya oblikovoi polityky shchodo rozrakhunkiv za podatkovymy platezhamy», *Ekonomichnyi prostir*, No. 171, pp. 87–92.
2. «Bukhhalterska dovidka – vymohy», [Online], available at: <http://surl.li/plvkk>
3. Vakulyk, D. (2022), «Podatkovy rozrakhunky: upravlinskyi aspekt», *Hlobalni ta natsionalni tendentsii u haluzi nauk pro zhyttia*, zbirnyk naukovykh prats, NDU Hoholia, Nizhyn, pp. 72–73.
4. Havrylenko, N.V., Hryshchenko, O.V. and Kozitska, N.O. (2021), «Zastosuvannya podatkovykh priorytetiv v upravlinskomu obliku», *Ekonomichnyi prostir*, No. 168, pp. 125–131.
5. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2015), *Deklaratsiia z podatku na prybutok pidpriemstva*, Nakaz vid 20.10.2015 No. 897, [Online], available at: <http://surl.li/plmmr>
6. *Derzhavnyi veb-portal biudzhetu dlia hromadian*, [Online], available at: <https://openbudget.gov.ua/>
7. Verkhovna Rada Ukrainy (1999), *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini*, Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 No. 996-XIV, [Online], available at: <http://surl.li/wpzc>
8. Kononenko, L.V., Nazarova, H.B. and Oryshaka, O.V. (2020), «Orhanizatsiia obliku i audytu rozrakhunkiv za podatkami ta platezhamy v umovakh vykorystannia suchasnoho informatsiinoho zabezpechennia», *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu. Ekonomichni nauky*, Iss. I–II (77–78), pp. 202–210.
9. Kraievskiy, V., Kostenko, O. and Skoryk, M. (2022), «Podatkovyi audit: zmist i dualna funktsiia obliku yak obiekta ta zasoba», *Pidpriemnytstvo ta innovatsii*, No. 24, pp. 123–128.
10. Verkhovna Rada Ukrainy (2010), *Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 No. 2755-VI*, [Online], available at: <http://surl.li/hkqv>
11. Natsionalnyi bank Ukrainy (1998), *Polozhennia pro orhanizatsiiu bukhhalterskoho obliku ta zvitnosti v bankakh Ukrainy*, Postanova Pravlinnia vid 30.12.1998 No. 566 (vtratyla chynnist vid 04.07.2018 r.), [Online], available at: <http://surl.li/eqgxl>
12. Kabinet Ministriv Ukrainy (2020), *Poriadok funktsionuvannia yedynoho rakhunka ta vykonannia norm statti 35-1 Podatkovoho kodeksu Ukrainy tsentralnyimi orhanami vykonavchoi vlady*, Postanova vid 29.04.2020 No. 321, [Online], available at: <http://surl.li/oeqxd>
13. Kabinet Ministriv Ukrainy (2010), *Pro zatverdzhennia Poriadku obliku sum podatkov ta zboriv, ne splachenykh subiekтом hospodariuvannia do biudzhetu u zviazku z otrymanniam podatkovykh pilh*, Postanova vid 27.12.2010 No. 1233, [Online], available at: <http://surl.li/plmgl>
14. «Rakhunky dlia splaty platezhiv», *Sait Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy*, [Online], available at: <http://surl.li/gurhi>

15. Savchenko, V.M., Kononenko, L.V. and Palchuk, O.V. (2021), «Suchasnyi stan, problemy ta perspektyvy obliku rozrakhunkiv za podatkami ta platezhamy nekomertsiiynykh komunalnykh pidpriemstv – zakladiv okhorony zdorovia», *Ekonomichnyi prostir*, No. 171, pp. 99–105.
16. Derzhavna sluzhba finansovoho monitorynhu Ukrainy (2020), *Typolohichne doslidzhennia «Vidmyvannia dokhodiv vid podatkovykh zlochyniv»*, Nakaz vid 21.12.2020 No. 122, [Online], available at: <http://surl.li/eaebt>

Нагірняк Микола Федорович – аспірант кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0001-8245-1021>.

Наукові інтереси:

– обліково-аналітичні інструменти попередження фактів приховування об'єктів оподаткування.

E-mail: phd071211_nmf@student.ztu.edu.ua

Nagirniak M.F.

Accounting and analytical support of management control over tax expenses and tax liabilities

The article analyses the system of economic operations related to tax expenses and tax liabilities of taxpayers and the role of accounting in their reflection. It is established that tax payments are an important phenomenon of economic activity of any enterprise that is a taxpayer and an object of reflection in accounting with the aim of identifying taxable objects and forming tax liabilities. The main substantive characteristics of the context of application of the term «tax accounting» under the Tax Code of Ukraine and approaches to accounting for tax-related business transactions are determined.

The main instrument of accounting and analytical support of management control over tax payments is accounting based on the system of elements for recognising taxes under the Tax Code of Ukraine using all elements of its method.

The conducted content analysis of the organisation of accounting for the accrual and payment of tax payments by taxpayers showed that it does not have any specific features compared to the reflection of other business transactions in the accounting system. At the same time, business transactions related to tax payments remain the objects of accounting and management accounting only, which should reflect: creation of taxable entities; accrual of tax liabilities; tax liabilities by sources of their coverage; allocation of tax liabilities to accounts payable in accordance with the accounts opened with the bodies that provide treasury services for budgetary funds; and payment of tax liabilities. The analysis of the methods of forming the company's profit according to the accounting rules and the provisions of the Tax Code of Ukraine in terms of corporate income tax showed the lack of their full synchronisation, but this does not require the creation of any additional business transactions, but only the need to change the estimated indicators previously reflected at the off-accounting level.

Under such conditions, the accounting process of business transactions related to tax payments should be transferred from the ideas of tax accounting to solving the problems of reflecting tax payments in management accounting, developing accounting policies for the formation of tax liabilities, tax control and audit, creating an information base for the needs of managing tax expenditures in the accounting system.

The conducted research allowed us to formulate an approach to allocate a separate subsystem in accounting related to tax payments, which should consist of primary documents, registers for generalising tax information, creating screen accounts for management control and forming indicators for calculating tax liabilities.

Taking into account the specifics of the chart of accounts, the author substantiates the possibility of conducting business transactions related to tax payments on a new account under the free code 88 «Tax Expenses». Account 64 «Settlements for Taxes and Payments» should reflect information in the context of open accounts in the Treasury for the payment of certain taxes by taxable objects.

Keywords: accounting; tax accounting; management control; tax payments; tax expenses; management; income tax.

Стаття надійшла до редакції 23.01.2024.