

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**НАГІРНЯК МИКОЛА ФЕДОРОВИЧ**

**УДК 657.1:336.2:657.6**

**ДИСЕРТАЦІЯ**  
**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ ІНСТРУМЕНТИ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ФАКТІВ**  
**ПРИХОВУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ОПОДАТКУВАННЯ**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Галузь знань 07 – Управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ М. Ф. Нагірняк

Науковий керівник:

МОРОЗ Юлія Юзефівна,

доктор економічних наук, професор

Житомир – 2025

## АНОТАЦІЯ

**Нагірняк М. Ф. Обліково-аналітичні інструменти попередження фактів приховування об'єктів оподаткування. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування». – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2025.

Дисертацію присвячено обґрунтуванню теоретичних положень та удосконаленню організаційно-методичних і практичних рекомендацій з обліково-аналітичного забезпечення формування дієвого механізму здійснення податкових розрахунків і адміністрування податків для досягнення вимог достовірності і повноти сплати податкових платежів до бюджетів.

Об'єктом дослідження є діяльність платників податків України в частині здійснення облікового процесу господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням та забезпеченням достовірності виконання податкових розрахунків. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних положень бухгалтерського обліку та аналізу податкових зобов'язань платників податків України.

У першому розділі визначено етапи розвитку податкової системи та її об'єктів та, одночасно, процесів становлення бухгалтерського обліку як інформаційної системи щодо формування платежів з оподаткування та здійснення розрахунків за податковими зобов'язаннями. Окреслено, що ефективна система оподаткування та достовірність, своєчасність і повнота адміністрування податків має забезпечуватися максимальним скороченням відмінностей між методиками формування об'єктів для оподаткування за ПКУ і за даними бухгалтерського обліку.

Розроблено систему нормативно-правових актів та роз'яснювальних матеріалів, пов'язаних з регулюванням облікового, аналітичного і контрольного забезпечення оподаткування платників податків та здійснення організаційної роботи в Україні щодо адміністрування податкових зобов'язань, через

упорядкування її за п'ятирівневою структурою.

Визначено поняття «фіктивна господарська операція» як така, що відображає інформацію, яка характеризується змінами в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі господарської організації, яку створює несправжня (нереальна) економічна дія або подія, що має вигаданий характер з метою приховування (обману), і відображається в первинних документах та / або регістрах бухгалтерського обліку і в показниках звітності лише для вигляду та без намірів її здійснити.

Сформовані концептуальні положення організаційного характеру щодо попередження використання фіктивних господарських операцій як інструменту ухилення від сплати податків та розвитку тіньової економіки. Реалізація запропонованих організаційних заходів потребує залучення працівників бухгалтерських служб бізнесу до активної участі в попередженні та виявленні фіктивних господарських операцій. Для цього необхідно активізувати роботу суб'єктів первинного фінансового моніторингу, а професійним працівникам бухгалтерських служб, з врахуванням положень Міжнародного кодексу етики, надати права захисту, завдяки яким вони будуть попереджувати та виявляти негативні явища в оподаткуванні і діяти в суспільних інтересах.

У другому розділі досліджено змістовну характеристику нормативних понять «об'єкт оподаткування» та «база оподаткування» за ПКУ в контексті їх тотожного трактування при формуванні як об'єктів бухгалтерського обліку і можливості використання одержаної інформації для розрахунку податкових зобов'язань та здійснення процесу адміністрування податків. Запропоновано, що об'єктом оподаткування є факти господарського життя як елементарні частинки господарської діяльності, пов'язані з оподаткуванням, що оцінюються за відповідними вимірниками та в силу яких виконуються умови, що зобов'язують суб'єкта господарювання сплатити податки відповідно до загальних засад встановлення податків та зборів, визначених податковим законодавством.

Задля оптимізації процесу адміністрування та здійснення податкових перевірок удосконалено методику відображення на рахунках бухгалтерського

обліку господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням та формуванням інформаційних ресурсів для показників податкової звітності, через уточнення структури рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» за субрахунками 641 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані із загальнодержавними податками», 642 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані із місцевими податками і зборами», 643 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані з фінансовою відповідальністю платників податків». Господарські операції, за якими податкові зобов'язання і податковий кредит з ПДВ на звітний період не підтверджені в ЄРПН, доцільно обліковувати в структурі рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» в розрізі робочих субрахунків: 382 «Резерв сумнівних податкових зобов'язань з ПДВ»; 383 «Резерв сумнівного податкового кредиту з ПДВ». На цих рахунках будуть відображатися суми податкового зобов'язання.

Впровадження окремого рахунку-екрану 85 «Витрати, пов'язані із податками і зборами» з субрахунками 851 «Витрати, пов'язані із загальнодержавними податками», 852 «Витрати, пов'язані із місцевими податками і зборами», 853 «Витрати, пов'язані із фінансовою відповідальністю в оподаткуванні» дозволить формувати інформаційні ресурси для ефективного управління податковими витратами та здійснення податкового контролю в розрізі місць їх виникнення, способу перенесення на джерела покриття, виду податків та рівня впливу на результати господарювання щодо можливості розрахунку податкового навантаження.

Обґрунтовано організаційні основи обліку господарських операцій для здійснення податкових розрахунків з формування податкових зобов'язань платниками податків за місцевими податками і зборами щодо відображення об'єктів оподаткування та податкових платежів в розрізі окремих синтетичних та аналітичних рахунків і субрахунків. Для цілей розкриття інформації при формуванні показників бази оподаткування місцевих податків і зборів надано пропозиції щодо можливості використовувати бухгалтерські рахунки: 10 «Основні засоби» – в частині земельних ділянок, житлової і нежитлової нерухомості та

легкових автомобілів, визначених як об'єкти оподаткування; 23 «Виробництво» – щодо туристичного збору та збору за місця паркування; 70 «Доходи від реалізації» – у юридичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування. Покриття податкових витрат, пов'язаних з місцевими податками і зборами, пропонується здійснювати за рахунок двох джерел фінансування з відображенням на рахунках 70 «Доходи від реалізації» і 79 «Фінансові результати» шляхом фіксування господарських операцій на окремих субрахунках. Запропонований порядок відображення податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами на рахунках бухгалтерського обліку дозволить достовірно ідентифікувати пооб'єктні податкові платежі відповідно до джерел їх покриття, визначати витрати, пов'язані з господарською діяльністю, та здійснювати ефективне управління податками в процесі формування бюджетів територіальних громад.

У третьому розділі надано методичні та практичні рекомендації щодо формування і модифікації обліково-аналітичної інформації на основі податкового комплаєнсу податкової політики і облікової політики для потреб оподаткування. У контексті забезпечення дотримання податкового законодавства та налагодження ефективної роботи з виявлення податкових ризиків і попередження ухилень від сплати податків без покарань важливе місце повинні займати інструменти превентивного податкового контролю на основі комплексних та глибоких аналітичних процедур органів ДПС України та податкової політики і політики в сфері бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням платників податків. Максимально ефективним механізмом забезпечення превентивних контрольних заходів попередження і виявлення наявних податкових ризиків та вироблення оптимальної стратегії найефективнішого функціонування податкової системи має бути організований комплаєнс у діяльності як платників податків, так і податкових контролюючих органів.

Запропоновано методичний підхід до комплексного виконання аналітичних процедур для отримання доказів достовірності здійснюваних податкових розрахунків у процесі податкового контролю і оцінювання податкового

навантаження, який базується на єдності статичних, динамічних і факторних прийомів аналізу та охоплює такі напрями як трактування поняття «аналітична процедура в податковому контролі», класифікація структурних елементів аналізу при податкових перевірках, методика проведення аналізу з використанням моделей динаміко-структурних розрахунків, оцінювання за допомогою коефіцієнтно-функціональних факторів та стохастичного прогнозування. На відміну від існуючих, поєднання зазначених складових підходу допомагає комплексно узагальнювати інформацію, яка є визначальною для оцінки достовірності нарахованих податкових платежів в процесі податкового контролю.

Сутність аналітичних процедур та причинно-наслідкових зв'язків полягає в пошуках залежностей між окремими параметрами показників, які характеризують господарську діяльність платника податків, з метою виявлення достовірності формування і сплати податкових зобов'язань. Застосування аналітичних процедур в податковому контролі дозволяє забезпечити виявлення потенційних ризиків в системі оподаткування бізнесу, які вимагають підвищеної уваги до визначення якості інформаційних ресурсів, що їх характеризують, зі сторони посадових осіб (інспекторів) податкової служби. Категорію за словосполученням «аналітична процедура в податковому контролі» необхідно трактувати як виявлення, розрахунок і оцінювання показників, пов'язаних з оподаткуванням, шляхом застосування сукупності способів аналізу для встановлення імовірних причинно-наслідкових зв'язків між ними та дослідження відхилень, які суперечать наявним та очікуваним даним з метою конкретизації найбільш проблемних і ризикових ділянок процесу адміністрування податків та більш ретельної перевірки їх причин за допомогою прийомів документального та/або фактичного контролю.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік податків, об'єкти оподаткування, податкова звітність, податкова безпека, трансфертне ціноутворення, податкова система, тіньова економіка, аналітичні процедури, облікова політика, податкові ризики, комплаєнс.

## ABSTRACT

**Nagirnyak M. F. Accounting and analytical tools for preventing the facts of tax evasion. – Qualifying scientific work on the rights of manuscript.**

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 071 “Accounting and Taxation”, field of knowledge 07 “Management and Administration.” - Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2025.

The dissertation is devoted to the substantiation of theoretical positions and improvement of organizational, methodological and practical recommendations on accounting and analytical support for the formation of an effective mechanism for tax calculations and tax administration to meet the requirements of reliability and completeness of tax payments to budgets.

The object of the study is the activities of Ukrainian taxpayers in terms of accounting for business transactions related to taxation and ensuring the accuracy of tax calculations. The subject of the study is a set of theoretical, methodological, organizational and practical provisions of accounting and analysis of tax liabilities of Ukrainian taxpayers.

The first section identifies the stages of development of the tax system and its objects and the processes of formation of accounting as an information system for making tax payments and settling tax liabilities. It is outlined that an effective taxation system and the reliability, timeliness and completeness of tax administration should be ensured by minimizing the differences between the methods of formation of objects for taxation under the Tax Code and as accounting objects.

The author developed a system of regulations and explanatory materials related to the regulation of accounting, analytical and control support for taxpayer taxation and the implementation of organizational work of Ukraine on the administration of tax liabilities by organizing it into a five-level structure.

The concept of a “fictitious business transaction” is defined as one that reflects information characterized by changes in the structure of assets and liabilities, equity of a business organization, which is created by a false (unreal) economic action or event that is fictitious in nature for the purpose of concealment (deception) and is reflected in

primary documents and/or accounting registers and in reporting indicators only for the sake of appearance and without intent to carry it out.

Conceptual organizational provisions for preventing the use of fictitious business transactions as a tool for tax evasion and the development of the shadow economy are formed. The implementation of the proposed organizational measures requires the involvement of employees of business accounting services to actively participate in the prevention and detection of fictitious business transactions. To do this, it is necessary to intensify the work of primary financial monitoring entities, and to provide professional accounting employees with protection rights, taking into account the provisions of the International Code of Ethics, which will help them prevent and detect negative phenomena in taxation and act in the public interest.

The second section examines the substantive characteristics of the normative concepts of “taxable object” and “tax base” under the TCU in the context of their identical interpretation when formed as accounting objects and the possibility of using the information obtained for calculating tax liabilities and carrying out the tax administration process. It is proposed that the object of taxation is the facts of economic life as elementary parts of economic activity related to taxation, which are assessed by the relevant dimensions and by virtue of which the conditions obliging a business entity to pay taxes in accordance with the general principles of establishing taxes and fees determined by tax legislation are fulfilled.

In order to optimize the process of administration and tax audits, the methodology for accounting for business transactions related to taxation and the formation of information resources for tax reporting indicators has been improved by clarifying the structure of account 64 “Settlements of Taxes and Payments” in subaccounts 641 “Settlements of Tax Liabilities Related to National Taxes”, 642 “Settlements of Tax Liabilities Related to Local Taxes and Fees”. Business transactions for which tax liabilities and VAT tax credit for the reporting period are not confirmed in the Unified Register of Taxpayers' Accounts should be accounted for in the structure of Account 38 “Provision for Doubtful Debts” in terms of working subaccounts: 382 “Provision for doubtful VAT liabilities”; 383 “Provision for doubtful VAT credit”. These accounts will

reflect the amount of tax liability.

The introduction of a separate screen account 85 “Expenses related to taxes and fees” with subaccounts 851 “Expenses related to national taxes”, 852 “Expenses related to local taxes and fees”, 853 “Expenses related to financial responsibility in taxation” will allow to form information resources for effective management of tax expenses and tax control in terms of their places of origin, method of transfer to sources of coverage, type of taxes and level of impact on business results in terms of the possibility of calculating the tax burden.

The author substantiates the organizational basis for accounting of business transactions for tax calculations for the formation of tax liabilities by taxpayers for local taxes and fees in terms of reflecting taxable objects and tax payments in the context of separate synthetic and analytical accounts and subaccounts. For the purposes of disclosure of information in the formation of indicators of the tax base of local taxes and fees, proposals have been made on the possibility of using accounting accounts: 10 “Fixed Assets” - in respect of land plots, residential and non-residential real estate and cars defined as taxable objects; 23 ‘Production’ - in respect of tourist tax and parking fees; 70 “Sales Revenues” - for legal entities of the simplified taxation system. It is proposed to cover tax expenses related to local taxes and fees through two sources of funding, reflected in accounts 70 “Revenues from sales” and 79 “Financial results” by recording business transactions on separate subaccounts. The proposed procedure for reflecting tax liabilities for local taxes and fees in the accounting accounts will allow for reliable identification of object-specific tax payments in accordance with the sources of their coverage, determination of expenses related to economic activity, and effective tax management in the process of forming the budgets of territorial communities.

The third section provides methodological and practical recommendations on the formation and modification of accounting and analytical information based on tax compliance of tax policy and accounting policy for taxation purposes. In the context of ensuring compliance with tax legislation and establishing effective work to identify tax risks and prevent tax evasion without penalty, preventive tax control tools based on comprehensive and in-depth analytical procedures of the State Tax Service of Ukraine

and tax policy and policy in the field of accounting for business transactions related to taxation of taxpayers should play an important role. The most effective mechanism for ensuring preventive control measures to prevent and identify existing tax risks and develop an optimal strategy for the most efficient functioning of the tax system should be organized compliance in the activities of both taxpayers and tax authorities.

The author proposes a methodical approach to the integrated implementation of analytical procedures to obtain evidence of the reliability of tax calculations in the process of tax control and assessment of the tax burden, which is based on the unity of static, dynamic and factor analysis techniques and covers such areas as the interpretation of the concept of “analytical procedure in tax control”, classification of structural elements of analysis in tax audits, methods of analysis using models of dynamic and structural calculations. Unlike the existing approaches, the combination of these components of the approach helps to comprehensively summarize the information that is crucial for assessing the reliability of accrued tax payments in the process of tax control.

The essence of analytical procedures and cause-and-effect relationships is to find dependencies between certain parameters of indicators characterizing the taxpayer's business activities in order to determine the reliability of the formation and payment of tax liabilities. The use of analytical procedures in tax control allows to identify potential risks in the business taxation system, which require a heightened attitude to determining the quality of information resources that characterize them on the part of officials (inspectors) of the tax service. The category under the phrase “analytical procedure in tax control” should be interpreted as the identification, calculation and evaluation of tax-related indicators by applying a combination of analysis methods to establish probable cause-and-effect relationships between them and to investigate deviations which contradict the available and expected data with a view to specifying the most problematic and risky areas of the tax administration process and to more thoroughly verify their causes using the techniques of documentary and/or actual

*Keywords:* tax accounting, objects of taxation, tax reporting, tax security, transfer pricing, tax system, shadow economy, analytical procedures, accounting policy, tax risks, compliance.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

#### Статті у наукових фахових виданнях України

1. Мороз Ю. Ю., Нагірняк М. Ф. Фіктивні господарські операції в сфері оподаткування як об'єкти бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2023. № 11. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.23> (1,63 д.а., особисто автору належить 1,11 д.а.: досліджено поняття господарської операції та уточнено її зміст, проаналізовано підходи до поняття фіктивної господарської операції, здійснено тлумачення її сутності та обґрунтовано види фіктивних господарських операцій)

2. Нагірняк М.Ф. Обліково-аналітичне забезпечення управлінського контролю податковими витратами і податковими зобов'язаннями. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 1(207). С. 120 – 129 (0,99 д.а.)

3. Нагірняк М.Ф. Податкова безпека та її вплив на інформаційно-облікове забезпечення контролю за податковими зобов'язаннями платників податків. *Підприємництво і торгівля*. 2024. № 40. С. 79 -90 (0,91 д.а.)

4. Нагірняк М.Ф. Бухгалтерський облік в системі попередження та виявлення фактів приховування податкових платежів: історико-функціональний підхід. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 63/2024. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-61> (0,75 д.а.)

5. Нагірняк М.Ф. Облікове забезпечення формування суб'єктами господарювання податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 22. С. 185 – 190 (0,72 д.а.)

#### Опубліковані наукові праці апробаційного характеру

6. Малюга Н.М., Нагірняк М.Ф. Нікчемні правочини: податкові ризики та шляхи їх мінімізації в системі бухгалтерського обліку. *100-річчя Поліського національного університету: здобутки, реалії, перспективи* : збірник праць учасників Міжнародної науково-практичної конференції (1 листопада 2022 р.).

Житомир : Поліський національний університет, 2022. С. 184 – 186. (0,15 д.а., особистоавтору належить 0,11 д.а: проаналізовано сутність нікчемних правочинів та види податкових ризиків, які призводять до їх виникнення).

7. Нагірняк М. Попередження фактів приховування об'єктів оподаткування через виявлення механізмів, форм і способів ухилення від сплати податків. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу*: зб. праць учасників Міжнар. наук.-практ. конф. (10 листоп. 2022р.). Житомир: Поліський національний університет, 2022. С. 86 – 89 (0,20 д.а.)

8. Цаль-Цалко Ю., Нагірняк М. Облікове забезпечення визначення рівня рентабельності контрольованих операцій в оподаткуванні. *Наукові читання 2023. Розвиток обліково-аналітичних, контрольних і податкових аспектів управління: європейський вектор* : зб. матеріалів наук.-практ. конф. науково-педагогічних працівників, докторантів та аспірантів (16 травня 2023 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2023. С. 89 – 93. (0,18 д.а., особистоавтору належить 0,10 д.а: розроблено підходи до перевірки контрольованих операцій в оподаткуванні на основі трансфертного ціноутворення)

9. Нагірняк М. Ф. Податковий контроль: визнання та інтерпретація як інструменту забезпечення надходження податкових платежів до бюджетів України. *Наукові читання – 2023*: зб. наукових праць працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених ННІ менеджменту, бізнесу і права Поліського національного університету. Житомир: Поліський національний університет, 2023. С. 204 – 208. (0,06 д.а.)

10. Нагірняк М.Ф. Поняття фіктивних господарських операцій як об'єктів бухгалтерського обліку. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу*: тези виступів IV Міжнар. наук.-практ. конф. (9-10 листопада 2023 р.). Житомир: Житомирська політехніка, 2023. С. 239 (0,11 д.а.).

11. Нагірняк М.Ф. Податкова та облікова політика в сфері оподаткування прибутку. *Менеджмент та маркетинг як фактори розвитку бізнесу* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції 17-19 квітня 2024 р. у 2 т. / відп. ред.

та упоряд. В. В. Храпкіна, К. В. Пічик. Київ: Видавничий дім «Києво-Могилянська академія», 2024. Т.1.С. 592 – 594 (0,12 д.а.).

12. Нагірняк М.Ф. Бухгалтерський облік об'єктів оподаткування податку на додану вартість: обліково-податковий історичний аспект. *Вплив інноваційних змін на розвиток суспільства: управлінські та соціально-економічні аспекти (присвячена Дню Науки):* всеукр. наук.-практ. on-line конф. здоб. вищ. освіти і мол. уч. (Житомир, 13–17 травня 2024 року). Житомир: Державний університет «Житомирська політехніка». С. 250 – 251 (0,23 д.а.).

13. Нагірняк М. Податковий контроль як інструмент протидії ухиленню від сплати податків. *Актуальні аспекти розвитку обліку, контролю, фінансів та бізнес-адміністрування суб'єктів господарювання: міжнародна наук.-практ. конф. здобувач. вищої освіти і мол. вчених (27-28 листопада 2024 р.)* : зб. тез. Львів : СПОЛОМ, 2024. С. 129-131 (0,13 д.а.).

14. Нагірняк М. Облік об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу: тези виступів V Міжнар. наук.-практ. конф. (6-7 листопада 2024 р.)*. Житомир: Житомирська політехніка, 2024. С. 262 – 263 (0,23 д.а.).

15. Нагірняк М. Облікове забезпечення оцінювання податкового навантаження суб'єктів господарювання. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін: Збірник наукових праць VII Всеукраїнської науково-практичної конференції (31 жовтня 2024 р.)*. Полтава: ПДАУ, 2024. С. 541 – 543 (0,20 д.а.).

16. Нагірняк М.Ф. Аналітичні процедури в податковому контролі. *Актуальні питання фінансової інклюзії в умовах цифровізації соціально-економічних систем: європейський вектор, виклики та перспективи: II Міжнародна науково-практична конференція (17-18 лютого 2025 року)*. Запоріжжя : Таврійський державний агротехнологічний університет імені Дмитра Моторного. 2025. С. 402 – 406 (0,18 д.а.).

17. Нагірняк М. Система податково-облікового комплаєнсу платників податків для забезпечення достовірності адміністрування податкових платежів.

*Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : Матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1. Полтавський державний аграрний університет (25 березня 2025 р.). Полтава, 2025. С. 535 – 537 (0,18 д.а.).

## СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

- ПКУ – Податковий кодекс України
- ВВП – Валовий внутрішній продукт
- ПДВ – Податок на додану вартість
- БКУ – Бюджетний кодекс України
- ПДФО – Податок на доходи фізичних осіб
- ККУ – Кримінальний кодекс України
- КУАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення
- ЄС – Європейський Союз
- МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
- МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності
- НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
- РРО – Реєстратор розрахункових операцій
- ПРРО – Програмний реєстратор розрахункових операцій
- ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку
- НСДУ – Національна стратегія доходів до 2030 року
- МУВПП – Міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків
- НБУ – Національний банк України
- КНЦПФР - Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку
- НКРЕКП – Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг
- МСА – Міжнародні стандарти аудиту

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	17
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ІНСТРУМЕНТІВ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ПРИХОВУВАННЯ ПОДАТКІВ .....	27
1.1. Передумови зростання ролі бухгалтерського обліку в процесі оподаткування платників податків .....	27
1.2. Дослідження стану нормативно-наукового забезпечення обліково- контрольних механізмів в оподаткуванні .....	57
1.3. Фіктивні господарські операції в сфері оподаткування як об'єкти бухгалтерського обліку .....	87
Висновки до розділу 1 .....	111
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ПРИХОВУВАННЯ ПОДАТКІВ ...	113
2.1. Облік об'єктів та бази оподаткування для потреб розрахунку загальнодержавних податкових зобов'язань .....	113
2.2. Концептуальна модель облікового забезпечення формування податкових витрат і зобов'язань при нарахуванні загальнодержавних податків та зборів.....	136
2.3. Механізм облікового забезпечення формування податкових зобов'язань платників податків за місцевими податками і зборами .....	164
Висновки до розділу 2 .....	185
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ТА ВИЯВЛЕННЯ ФАКТІВ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ .....	189
3.1. Комплаєнс в системі обліково-контрольного забезпечення оподаткування бізнесу .....	189
3.2. Аналітичні процедури для отримання доказів в податковому контролі	215
Висновки до розділу 3 .....	241
Висновки .....	244
Список використаних джерел .....	248
Додатки .....	288

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Система оподаткування будь-якої держави є важливою складовою управління господарською діяльністю бізнесу і доходами громадян та спрямована на створення дієвого механізму наповнення бюджетів. Виважений підхід до податкового навантаження на платників податків є значущою передумовою самодостатнього розвитку національної економіки, формування та сплати податкових зобов'язань на принципах добровільності, достовірності і економічної ефективності.

Податки є досить важливими об'єктами управління платників податків і ДПС України в процесі їх надходження в державний і місцеві бюджети через механізми бухгалтерського обліку, аналітичних процедур і податкового контролю, які формують систему інструментів для здійснення податкових розрахунків, адміністрування податків та попередження і виявлення ухилень від сплати податкових зобов'язань.

Теоретичні, організаційні, методичні аспекти облікового процесу формування об'єктів оподаткування та інформаційних ресурсів для податкових розрахунків і аналітичних процедур податкового контролю узагальнено в працях багатьох українських науковців, серед яких Артюх О.В., Буткевич О.В., Гавриленко Н.В., Грицишен Д.О., Гудзенко Н.М., Дутчак Р.Р., Жиглей І. В., Занько Б.М., Канцедал Н.А., Коваль Н.І., Крисоватий А.І., Крупей Н.С., Кузьменко Г.І., Куцик П.О., Лега О.В., Легенчук С.Ф., Литвиненко Я.В., Максимова В.Ф., Мулик Т.О., Осадча О.О., Подолянчук О.А., Полянська О.А., Теловата М.Т., Чижевська Л.В., Цегельник Н.І.

Незважаючи на наявність значної кількості наукових досліджень у сфері обліково-аналітичного забезпечення оподаткування за різними аспектами, нові виклики сьогодення у реформуванні податкової системи пов'язані з податковими ризиками виконання податкового законодавства. У цьому контексті актуалізується проблема подальшого розвитку теоретико-методичних засад обліково-аналітичного забезпечення достовірності податкових розрахунків, показників

податкової звітності та нарахування й сплати податків.

Зазначене свідчить про актуальність дисертаційної роботи та обумовило визначення її мети, завдань, об'єкту і предмета дослідження, практичну значущість.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційну роботу виконано відповідно до тематики науково-дослідних робіт Державного університету «Житомирська політехніка», а саме за темами «Використання цифрових технологій в системі запобігання та протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом для запобігання фінансуванню тероризму» (номер державної реєстрації 0122U200730) та «Забезпечення економічної безпеки територіальних виробничих комплексів» (номер державної реєстрації 0120U103443), у межах яких автором підготовлено науково-методичні рекомендації для вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування податкових платежів та їх сплати до державного і місцевих бюджетів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є вдосконалення теоретичних засад обліково-аналітичного забезпечення попередження та приховування фактів податкових платежів, розробка методики бухгалтерського обліку об'єктів і бази оподаткування, формування податкових витрат та податкових зобов'язань платників податків, систематизація та упорядкування методичних положень механізму податкового контролю на основі комплаєнсу ризиків сплати податків.

Подальший розвиток бухгалтерського обліку та аналізу формування та сплати податкових зобов'язань платників податків відповідно до поставленої мети вбачається у вирішенні завдань, спрямованих на її досягнення, зокрема, таких:

– конкретизувати сутність та зміст передумов зростання ролі бухгалтерського обліку платників податків в процесі розрахунків податкових зобов'язань на основі теоретичного узагальнення розвитку податкової системи за роки незалежності України, побудованої на доходах громадян як носіїв податків, з метою оцінки місця облікового процесу і його функцій в адмініструванні податкових платежів;

– дослідити стан нормативно-наукового забезпечення обліково-контрольних

механізмів в оподаткуванні за п'ятирівневою структурою нормативних і роз'яснювально-інформаційних положень та науковими напрацюваннями в сфері податкової і облікової політики, сформуванню перелік перспективних проблемних питань, які потребують вирішення в сфері податків на основі бухгалтерського обліку, економічного аналізу та податкового контролю;

- узагальнити підходи до облікового визначення фіктивних господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням, для відпрацювання їх змістовної характеристики, виділення окремих видів та типів відповідно до змін, які відбуваються в активах і пасивах платників податків при їх здійсненні;

- систематизувати моделі формування об'єктів і бази оподаткування щодо загальнодержавних податків і зборів, як об'єктів облікового процесу, з метою обґрунтування рекомендацій по удосконаленню відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку та створення необхідних інформаційних ресурсів для податкових розрахунків;

- актуалізувати проблему облікового забезпечення формування податкових витрат і зобов'язань при нарахуванні загальнодержавних податків та зборів для підвищення ролі інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку в управлінні податками і адмініструванні податкових зобов'язань та їх сплати до бюджетів;

- розвинути механізм облікового забезпечення формування податкових зобов'язань платників податків за місцевими податками і зборами в частині здійснення податкових розрахунків об'єктів оподаткування та відображення в обліку податкових платежів за джерелами фінансування;

- розробити систему комплаєнсу щодо обліково-контрольного забезпечення попередження податкових ризиків при використанні в обліковому процесі положень податкової і облікової політики;

- удосконалити систему аналітичних процедур для отримання доказів достовірності здійснених податкових розрахунків у процесі податкового контролю.

**Об'єктом дослідження** є діяльність платників податків України в частині здійснення облікового процесу господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням та забезпеченням достовірності виконання податкових розрахунків.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних положень бухгалтерського обліку та аналізу податкових зобов'язань платників податків України.

**Методи дослідження.** В процесі написання дисертаційної роботи використано широкий комплекс загальнонаукових та специфічних методів дослідження об'єкта. Зокрема: загальнонаукові – уточнення теоретичної бази бухгалтерського обліку і аналітичних процедур; узагальнення – визначення етапів розвитку облікової системи в оподаткуванні та уточнення категоріально-понятійного апарату; системного підходу та формалізації – у процесі дослідження формування системи інформаційних ресурсів в обліку для управління податковими платежами щодо забезпечення достовірності їх розрахунків і попередження податкових ризиків; об'єктивно орієнтовані – при аналізі і побудові моделей – під час моделювання аналітичних процедур для виявлення податкових ризиків; коефіцієнтів та порівняння – при аналізі податкових платежів. Застосовано, також, графічний метод – відображення динаміки та тенденцій формування податкових зобов'язань з метою аналізу ризиків та створення системи релевантного інформаційного підґрунтя для забезпечення виконання податкового законодавства; абстрактно-логічний – для узагальнення отриманих результатів дослідження і формулювання відповідних висновків.

**Інформаційною базою дослідження** є нормативно-правові та законодавчі акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, що відображають та регламентують облік і податковий контроль податкових зобов'язань, національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, міжнародні стандарти аудиту, наукові праці і матеріали

науково-практичних конференцій з обліку, аналізу, аудиту і податкового контролю податкових платежів, фінансова звітність платників податків, інтернет-ресурси.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Основні результати дослідження, що характеризують наукову новизну роботи, полягають у такому:

**удосконалено:**

– змістовну характеристику нормативних понять «об’єкт оподаткування» та «база оподаткування» за ПКУ в контексті їх тотожного трактування при формуванні як об’єктів бухгалтерського обліку і можливості використання одержаної інформації для розрахунку податкових зобов’язань та здійснення процесу адміністрування податків. Запропоновано, що об’єктом оподаткування є факти господарського життя як елементарні частинки господарської діяльності, пов’язані з оподаткуванням, що оцінюються за відповідними вимірниками та в силу яких виконуються умови, що зобов’язують суб’єкта господарювання сплатити податки відповідно до загальних засад встановлення податків та зборів, визначених податковим законодавством. Поняттю «база оподаткування» в ПКУ необхідно надати визначення як розрахункової величини обсягу об’єкта оподаткування у грошових, натуральних, фізичних, умовних та інших одиницях виміру, до якої застосовується податкова ставка;

– методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій, пов’язаних з оподаткуванням та формуванням інформаційних ресурсів для показників податкової звітності, через уточнення структури рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» за субрахунками 641 «Розрахунки за податковими зобов’язаннями, що пов’язані із загальнодержавними податками», 642 «Розрахунки за податковими зобов’язаннями, що пов’язані із місцевими податками і зборами», 643 «Розрахунки за податковими зобов’язаннями, що пов’язані з фінансовою відповідальністю платників податків» та впровадження окремого рахунку-екрану 85 «Витрати, пов’язані із податками і зборами» з субрахунками 851 «Витрати пов’язані із загальнодержавними податками», 852 «Витрати, пов’язані із місцевими податками і зборами», 853 «Витрати, пов’язані із фінансовою відповідальністю в оподаткуванні». Це дозволить формувати

інформаційні ресурси для ефективного управління податковими витратами та здійснення податкового контролю в розрізі місць їх виникнення, способу перенесення на джерела покриття, виду податків та рівня впливу на результати господарювання щодо можливості розрахунку податкового навантаження;

– порядок обліку господарських операцій для здійснення податкових розрахунків з формування податкових зобов'язань платниками податків за місцевими податками і зборами щодо відображення об'єктів оподаткування та податкових платежів. Покриття податкових витрат, пов'язаних з місцевими податками і зборами, пропонується здійснювати за рахунок двох джерел фінансування з відображенням на рахунках 70 «Доходи від реалізації» і 79 «Фінансові результати» в розрізі окремих субрахунків. Запропонований порядок відображення податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами на рахунках бухгалтерського обліку дозволить достовірно ідентифікувати пооб'єктні податкові платежі відповідно джерел їх покриття, визначати витрати пов'язані з господарською діяльністю та здійснювати ефективне управління податками;

– методичний підхід до комплексного виконання аналітичних процедур для отримання доказів достовірності здійснюваних податкових розрахунків у процесі податкового контролю і оцінювання податкового навантаження, який базується на єдності статичних, динамічних і факторних прийомів аналізу та охоплює такі напрями як трактування поняття «аналітична процедура в податковому контролі», класифікація структурних елементів аналізу при податкових перевірках, методика проведення аналізу з використанням моделей динаміко- структурних розрахунків, оцінювання за допомогою коефіцієнтно-функціональних факторів та стохастичного прогнозування. На відміну від існуючих, поєднання зазначених складових підходу допомагає комплексно узагальнювати інформацію, яка є визначальною для оцінки достовірності нарахованих податкових платежів в процесі податкового контролю.

#### **набули подальшого розвитку:**

– підходи щодо характеристики змісту етапів розвитку податкової системи та її об'єктів та, одночасно, процесів становлення бухгалтерського обліку як

інформаційної системи з формування податкових платежів та здійснення розрахунків за податковими зобов'язаннями. За період історії незалежності України виділено 7 етапів розвитку бухгалтерського обліку у контексті його ролі у податковій системі як основного інструменту забезпечення виявлення об'єктів оподаткування, попередження та встановлення ухилень в процесі нарахування податкових зобов'язань та їх сплати. Ефективна система оподаткування та достовірність, своєчасність і повнота адміністрування податків має забезпечуватися максимальним скороченням відмінностей між методиками формування об'єктів для оподаткування за ПКУ і об'єктів бухгалтерського обліку. Господарські операції, пов'язані з оподаткуванням, мають формувати єдину інформаційну систему з її використанням як для управління господарської діяльності, так і здійснення розрахунків податкових показників, необхідних в податковій звітності;

– дефініція поняття «фіктивна господарська операція» як така, що відображає інформацію, яка характеризується змінами в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі господарської організації, яку створює несправжня (нереальна) економічна дія або подія, що має вигаданий характер з метою приховування (обману) і відображається в первинних документах та / або регістрах бухгалтерського обліку і в показниках звітності лише для вигляду та без намірів її здійснити;

– структурні складові системи нормативно-правових актів та роз'яснювальних матеріалів, пов'язаних з регулюванням облікового, аналітичного і контрольного забезпечення оподаткування платників податків та здійснення організаційної роботи України щодо адміністрування податкових зобов'язань, через упорядкування її за п'ятирівневою структурою: міжнародні норми в сфері обліку і контролю оподаткування; вихідні державно-територіальні законодавчі норми; підзаконні нормативні акти органів виконавчої влади; рекомендаційно-консультаційні методичні матеріали в сфері обліку, податків та податкового контролю; внутрішні робочі документи платників податків в частині регулювання облікової та податкової політики;

– методичні та практичні рекомендації щодо формування і модифікації обліково-аналітичної інформації на основі податкового комплаєнсу, податкової політики і облікової політики для потреб оподаткування. Ці заходи дозволять достовірно визначати об'єкти оподаткування та їх вплив на формування податкових платежів і показники податкової звітності, що сприяє усуненню податкових ризиків в дотриманні податкового законодавства.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення достовірного, повного та своєчасного адміністрування податків.

Окремі оприлюднені висновки та результати прийняті до використання в практичній діяльності (додаток Ф):

– Головного управління Державної податкової служби в Житомирській області – розробка аналітичних процедур для отримання доказів при податковому контролі та організаційних підходів до проведення інвентаризації в процесі податкових перевірок (довідка № 4-318/1 від 31 березня 2025 р.);

– Житомирської районної ради – підходи до облікового забезпечення формування податкових зобов'язань за об'єктами і базою оподаткування місцевих податків і зборів (довідка № 16-03.09-64 від 10 квітня 2025 р.);

– АТ «Житомирський маслозавод» - організаційно-методичні положення ведення обліку об'єктів оподаткування, формування податкових витрат, внутрішньої системи комплаєнс-контролю податкових ризиків та розрахунку податкового навантаження (довідка № 218 від 31.03.2025 р.);

– Житомирського обласного об'єднання громадської організації «Спілка економістів України» - методика податкового комплаєнсу в системі обліково-контрольного забезпечення оподаткування бізнесу (довідка № 2-4/25 від 3 квітня 2025 р.).

Окремі теоретичні і методичні підходи та висновки дисертаційної роботи використовуються в навчальному процесі кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка» для розробки методичного забезпечення та викладання навчальних дисциплін «Облік

і звітність в оподаткуванні», «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством» та «Фінансовий аналіз» (довідка № 44–01.00/580 від 29.04.2025 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є закінченою, самостійно виконаною науковою працею. Наукові розробки, висновки, рекомендації, положення, які подано у дисертаційній роботі, є результатом самостійно проведеного наукового дослідження. Всі основні результати дисертаційного дослідження, які представлені до захисту, одержані автором особисто (звіт подібності сформований за допомогою програми StrikePlagiarism (додаток X).

**Апробація результатів дисертації.** Головні результати та висновки дисертаційної роботи оприлюднені на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: «100-річчя Поліського національного університету: здобутки, реалії, перспективи» (м. Житомир, 1 листопада 2022 р.); «Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу» (м. Житомир, 10 листопада. 2022р.); «Наукові читання 2023. Розвиток обліково-аналітичних, контрольних і податкових аспектів управління: європейський вектор» (м. Житомир, 16 травня 2023 р.); «Наукові читання – 2023 працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених ННІ менеджменту, бізнесу і права Поліського національного університету» (м. Житомир, 31 травня 2023 р.); «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу» (м. Житомир, 9-10 листопада 2023 р.); «Менеджмент та маркетинг як фактори розвитку бізнесу» (м. Київ, 17-19 квітня 2024 р.); «Вплив інноваційних змін на розвиток суспільства: управлінські та соціально-економічні аспекти (присвячена Дню Науки)» (м. Житомир, 13–17 травня 2024 р.); «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін» (м. Полтава 31 жовтня 2024 р.); «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу (м. Житомир 6-7 листопада 2024 р.); «Актуальні аспекти розвитку обліку, контролю, фінансів та бізнес-адміністрування суб'єктів господарювання» (м. Львів, 27-28 листопада 2024 р.); «Актуальні питання фінансової інклюзії в умовах цифровізації соціально-економічних систем: європейський вектор, виклики та перспективи» (м. Запоріжжя 17-18 лютого 2025 р.); «Актуальні проблеми та перспективи

розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» (м. Полтава, 25 березня 2025 р.).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 17 наукових праць загальним обсягом 6,97 д.а., з яких особисто автору належить 6,33 д.а. Серед них: 5 статей у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України з присвоєнням категорії «Б»; 12 тез доповідей, опублікованих у збірниках матеріалів всеукраїнських та міжнародних наукових і науково-практичних конференцій (додаток У).

**Структура та обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст дисертації викладено на 220 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 39 таблиць, 36 рисунків, 18 додатків. Список використаних джерел налічує 359 найменувань.

## **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ІНСТРУМЕНТІВ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ПРИХОВУВАННЯ ПОДАТКІВ**

### **1.1. Передумови зростання ролі бухгалтерського обліку в процесі оподаткування платників податків**

Жодна держава та її територіальні громади не можуть існувати без формування бюджету як фінансової основи для здійснення їх функцій. Бюджет, як економічна категорія, визначається відносинами, які виникають між державою та органами місцевого самоврядування територіальних громад з однієї сторони, й суб'єктами господарювання і населенням з іншої, з приводу формування централізованого фонду фінансових ресурсів, їх розподілу та використання для задоволення суспільних потреб щодо економічного і соціального розвитку.

Завдяки бюджету держава і територіальні громади концентрують фінансові ресурси з метою використання їх на інвестування видатків розвитку і споживання за найважливішими напрямками суспільно-економічної діяльності.

Формування доходів в бюджетній системі України здійснюється на податкових і неподаткових джерелах. Ключове місце в доходах бюджетів держави і територіальних громад займають податкові платежі як абсолютне право стягувати їх з доходів населення, щоб забезпечити можливість створювати умови самодостатнього розвитку.

Податки є найбільш розвинутим інструментом безспірного вилучення частини доходів кожного громадянина на забезпечення життєдіяльності держави і територіальних громад [108]. Конституція України визначає, що кожна особа зобов'язана сплачувати податки в порядку і розмірах, які встановлюються законодавчими актами держави на рівні Податкового та Митного кодексів, а також відповідних рішень органів місцевого самоврядування.

В нормативних актах та більшості сучасних наукових публікацій податки трактуються як обов'язкові та безумовні платежі, що стягуються з платників

податків і спрямовуються на фінансування функцій державних і місцевих органів влади через бюджети.

Необхідно також звернути увагу на розуміння поняття «податку» виходячи з історичного розвитку суспільства. А. Сміт трактував податок як справедливу ціну за послуги держави [303], а Д. Рікардо вважав його як частину землі і праці, яка надходить в розпорядження уряду [358].

Серед українських вчених А. М. Соколовська розглядає податки як частину людських доходів, яку громадяни дають державі та місцевим органам для задоволення колективних потреб [305]. М. М. Бліхар та О.-А. В. Васильків зробили висновок, що податок та податковий збір – це обов’язкові платежі особи державі, що справляються для наповнення бюджету та, в якійсь мірі, є сплатою за певні послуги, які держава надає громадянам [17].

Податкові зобов’язання представляють собою безповоротну та безвідплатну передачу громадянами частини своїх доходів як фінансових ресурсів на користь держави і органів самоврядування за наявності у них та бізнесу об’єктів оподаткування.

Законодавці і науковці всіх країн світу весь час вирішують проблему за рахунок чого збільшити податкові надходження і, відповідно, зменшити дефіцит бюджетів. Основними шляхами наповнення бюджетів за рахунок податкових платежів є розвиток бізнесу, ріст податкового навантаження та попередження і виявлення фактів ухилення платників податків від податкових зобов’язань.

Проте, ріст податкових надходжень, зумовлений зростанням податкового навантаження, не може здійснюватися безмірно.

Однією із умов збільшення доходів бюджетів на стійкій основі є зростання обсягів доданої вартості у процесі господарської діяльності та покращення надходження податків шляхом закриття існуючих можливостей для ухилення від оподаткування, підвищення рівня податкового і облікового комплаєнсу щодо законодавства в сфері податків і бухгалтерського обліку та боротьби з тіньовою економікою [201].

Українська рада бізнесу пропонує звернути особливу увагу на активізацію заходів для боротьби з тіньовою економікою та підвищення ефективності роботи контролюючих органів. Європейська бізнес-асоціація теж виступає за посилення заходів з детінізації економіки для наповнення бюджетів замість введення нових податків та підвищення ставок оподаткування. Відмічається, що в Україні наявний невичерпний потенціал тіньової економіки. В 2023 р. потенціал втрати доходів бюджету від «тіні» становив біля 400 млрд грн [15].

Така ситуація провокує суб'єкти господарювання до ухилення сплати податків, а, отже, здійснювати діяльність на умовах тіньової економіки. Результати проведених розрахунків ймовірних обсягів тіньової економіки та прихованих податкових платежів в Україні відображені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

## Рівень тіньової економіки та прихованих податкових платежів в Україні

Роки	Обсяги тіньової економіки		Приховані податкові платежі	
	% від обсягу офіційного ВВП	сума, млрд.грн.	сума, млрд.грн.	% до доходів бюджетів
2012	30	422,7	108,2	24,3
2013	30	436,5	106,2	24,0
2014	36	564,0	132,3	29,0
2015	35	692,8	177,7	27,3
2016	33	786,5	214,8	27,4
2017	32	954,5	265,0	26,1
2018	29	1032,0	286,0	24,1
2019	28	1112,9	299,7	23,2
2020	30	1258,2	341,0	24,8
2021	32	1747,1	465,2	28,0
2022	32	1661,1	429,8	19,6
2023	40	2615,1	656,4	20,9

*Джерело:* розраховано автором за даними [37; 177; 178].

Проведені в табл. 1.1 розрахунки підтверджують здійснену заяву голови комітету ВРУ з питань фінансів, податкової та митної політики Данила Гетьманцева, що за рахунок виведення з тіні економіки в бюджети України могли би надійти 500-600 млрд грн доходів [315].

В Україні більшість податків втрачаються через наймасштабніші інструменти ухилення від оподаткування та агресивного податкового планування [49](Додатки А та Б).

Ухилення від оподаткування, окрім недоотримання доходів до бюджетів, робить найбільший внесок у спотворення економічних відносин, викривлення ділового клімату, створення великих можливостей для корупції та, як наслідок, зміцнення патроналістської політико-економічної системи, яка заважає успішно розвиватися Україні [73].

Традиційно у відносинах між платниками податків і державою податки виконують три функції: фіскальну, регулюючу та інформаційну. Головне призначення першої – це наповнення державного і місцевих бюджетів для покриття їх витрат на виконання функцій за рахунок доходів, створених суб'єктами господарювання і одержаних громадянами як носіями податків, другої – регулювання активності бізнесу, а третьої – формування інформаційних ресурсів для забезпечення ефективного податкового контролю за повнотою сплати податків та управління податковою політикою з метою самодостатнього розвитку держави і територіальних громад.

На сьогодні Україні стабільні податкові надходження необхідні для фінансування витрат на подолання військової агресії росії, а також на задоволення потреб відновлення національної економіки. Проте, методи боротьби з тіньовою економікою поки що залишаються безсистемними та некомплексними і зводяться в основному до каральних санкцій.

Водночас, зважаючи на те, що Україна розпочала офіційні переговори про вступ в Європейський Союз, виникає необхідність привести податкову систему в узгодження з нормами європейського законодавства. За таких умов неможливо недооцінювати роль попереджувальних заходів та виявлення фактів ухилень від податків у формуванні доходів бюджетів і бухгалтерського обліку у їх адмініструванні.

В Україні, насамперед, необхідно забезпечити рівні умови для ведення бізнесу та захистити базовий принцип формування податкових платежів – щоб всі платники податків сплачували податкові зобов'язання виходячи з фактично наявних в господарській діяльності об'єктів оподаткування.

На жаль, стан податкових відносин держави з суб'єктами господарювання не відповідає цьому принципу і, натомість, призводить до подальшої дискримінації прозорого бізнесу, посилює спотворення конкуренції між платниками податків та податковими ухилянтами, підриває довіру сумлінних прозорих учасників ринків до податкового законодавства та сприяє збільшенню тіньової економіки.

За оцінками Американської торговельної палати, в Україні тільки втрати від нелегальних ринків підакцизних товарів за рік перевищують 1 млрд дол. У готельно-ресторанному секторі лише 5 платників податків сплачують 31 % усіх податків, тоді як в Україні працює понад 40 тис. ресторанів [4].

Досить високою залишається в Україні і витратна складова бізнесу щодо кількості годин на рік, які необхідно витрати на проходження процедур податкового адміністрування, особливо в частині його облікового забезпечення. Якщо цей показник в середньому по країнах Європи та Центральної Азії складає 213,1 годин, то в Україні 328 годин, лєвова частка з яких, 199 години витрачається бізнесом на адміністрування ПДВ [2]. Видатки Державного бюджету на адміністрування податкових надходжень наведені в додатку В.

Податкові платежі формують доходи Державного бюджету України та сукупності місцевих бюджетів на рівні обласних, районних, міських, селищних та сільських територіальних громад (додаток Г).

Варто зазначити, що податки у 2023 році забезпечували акумуляцію у зведеному бюджеті України доходів на суму 1638,1 млрд грн, з них на державному рівні 1203,5 млрд грн та у місцевих бюджетах 434,5 млрд грн (додатки Д та Е).

Податкова політика держави знаходить втілення у певних видах податків, зміст і структура яких в Україні за роки незалежності постійно змінювалися під впливом факторів економічного, соціального і політичного розвитку країни та продовжує оптимізуватися в даний час [201] (Додаток Ж).

Для наповнення доходів бюджетів фіскальна роль податків визначається ПКУ та БКУ. Зокрема, ПКУ регламентує платників податків, перелік податків і зборів, об'єкти і бази оподаткування, умови їх справляння та податкові ставки. А БКУ визначає пропорції розподілу податків для бюджетів за відповідними рівнями.

Провідне місце у податкових надходженнях бюджетів України займають загальнодержавні податки і збори, за рахунок яких у 2023 році до бюджетів надійшло 1538,1 млрд грн або 93,9 % від загальної суми податків. Місцеві податки і збори забезпечили надходження до бюджетів 100,0 млрд грн або 6,1 %, що свідчить про їх незначну роль в структурі податкової системи та діяльності територіальних громад порівняно з країнами ЄС [67].

В Україні, так як у всіх країнах світу, більшість доходів бюджетів акумулюються за рахунок податкових надходжень від платників податків через які здійснюється розподіл створеного ВВП в національній економіці для потреб держави і територіальних громад (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Рівень податкових надходжень в ВВП України

Джерело: узагальнено автором за даними [178].

Вивчення ретроспективних даних на рисунку 1.1., засвідчує, що протягом періоду 2012-2023 років частка податкових надходжень у ВВП коливалася від 23,5 % у 2014 році до 27,8 % у 2017 році, що спричинялось економічними трансформаціями як в розвитку національної економіки, так і системи оподаткування, а також наявності тіньового сектору господарської діяльності та ухилень від сплати податків.

Про наявність фактору тіньової економіки у зменшенні концентрації ВВП через податкові надходження у державному та місцевих бюджетах по мірі зростання обсягів національної економіки свідчать наступні аналітичні розрахунки. Якщо за період спаду рівня податкових надходжень у ВВП в 2020-2023 роках приріст ВВП становив 2343,7 млрд грн (6537,8 – 4194,1), а приріст податкових платежів 501,4 млрд грн (1638,1- 1136,7), то кожна гривня зростання ВВП акумулювала лише 21,4 коп. (21,4 %) податків, що значно нижче загального показника концентрації ВВП в цей період в бюджетах через систему оподаткування.

Така тенденція свідчить про зниження рівня концентрації фінансових ресурсів через податкові платежі у державному та місцевих бюджетах по мірі зростання обсягів національної економіки.

За результатами дослідження можливо зробити обґрунтований висновок про наявність чіткої залежності між динамікою ВВП та обсягами податкових надходжень. В національній економіці України залежність зміни податкових надходжень від зміни ВВП описується лінійною функцією, а рівняння регресії на основі даних Міністерства фінансів України за період 2012-2023 роки має вигляд:

$$Y = 7,4713 + 0,2607x, \text{ при щільності зв'язку } R^2 0,9923,$$

де  $Y$  – величина податкових надходжень,  $x$  – обсяг створеного ВВП

Рівняння регресії відбиває залежність, що кожна гривня створеного ВВП акумулює 26,07 коп. податкових надходжень.

Проте, якщо в Україні в бюджетах 2023 році акумулювалося 25,1 % ВВП, то в країнах ОЕСР цей показник складає 34 % [178]. Це свідчить, що багатші країни централізують значно більше свого ВВП на рівні держави і територіальних громад.

Сучасний стан формування податкових надходжень та їх роль в наповненні бюджетів можна оцінити з даних, наведених на рис 1.2 – 1.3.

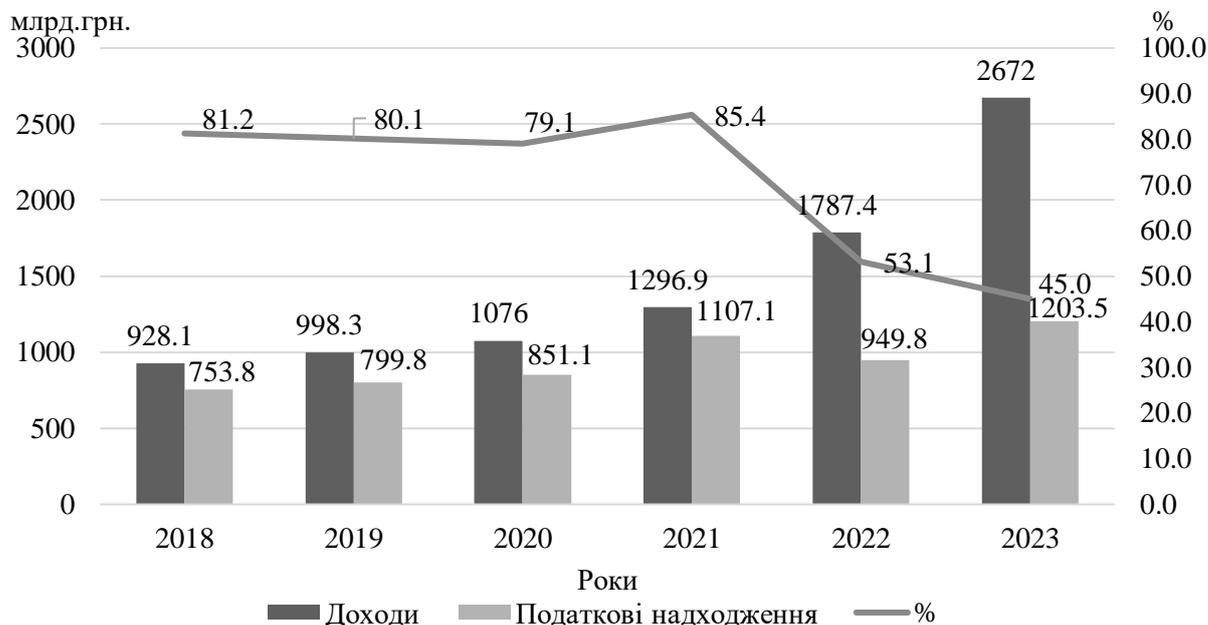


Рис. 1.2. Динаміка обсягів податкових надходжень та їх рівень в доходах  
Державного бюджету України

Джерело: розраховано автором за даними [37].

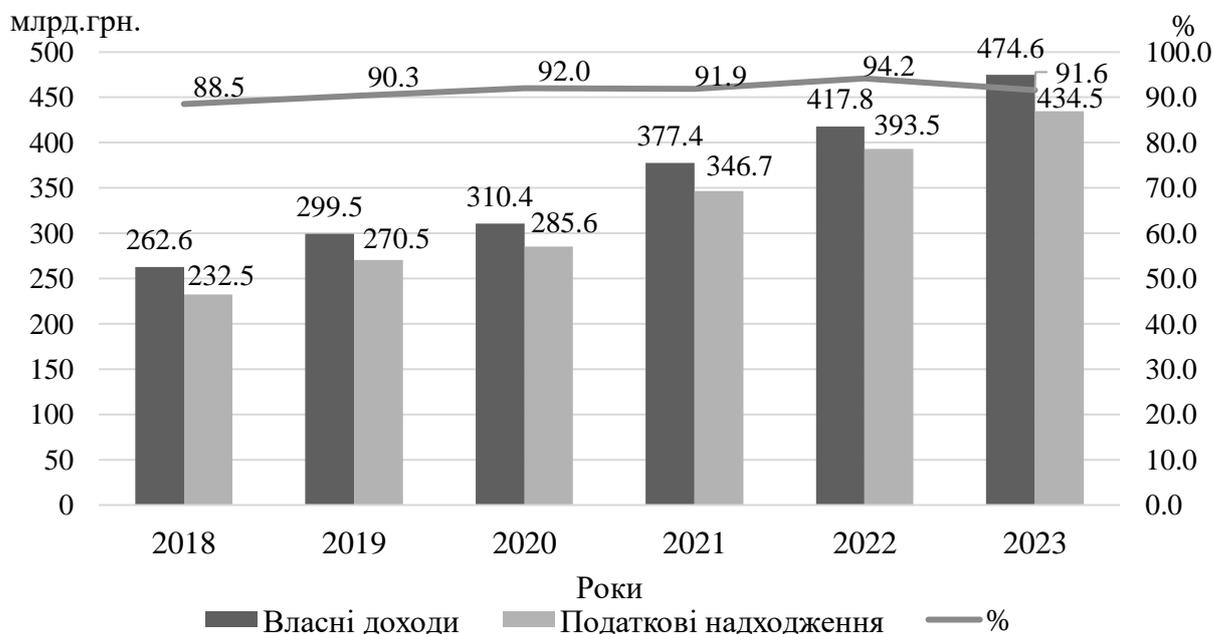


Рис. 1.3. Динаміка обсягів податкових надходжень та їх рівень у власних доходах  
місцевих бюджетів України

Джерело: розраховано автором за даними [37].

За період дослідження загальний обсяг податкових надходжень до державного бюджету України збільшився на 449,7 млрд. грн., від 753,8 млрд грн (2018 р.) до 1203,5 млрд грн (2023 р.) або на 59,7 %. У місцевих бюджетах за цей період також відбувався приріст податкових надходжень на 202,0 млрд грн або 86,9 %.

Показовою є структура доходів державного і місцевих бюджетів, у якій домінуюче місце займають податкові платежі. У державному бюджеті податкові платежі до повномасштабної війни з росією були на рівні 79,1 % (2020 р.) – 85,4 % (2021 р.).

Під час війни у 2022-2023 роках важливими джерелами доходів державного бюджету стали власні неподаткові надходження та допомога від ЄС, а частка податків у 2023 році зменшилася до 45,0 %.

Власні доходи місцевих бюджетів за рахунок податкових платежів формувалися на рівні від 88,5 % (2018 р.) до 94,2 % (2022 р.).

З метою наочності і важливості податкових надходжень для країни та територіальних громад розглянемо структуру доходів державного і місцевих бюджетів України (табл. 1.2 та 1.3, додаток II).

Таблиця 1.2

## Структура податкових надходжень до Державного бюджету України

млрд грн

Податки	Роки				Структурні зрушення, відсоткові пункти
	2021		2023		
	сума	%	сума	%	
1	2	3	4	5	6
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	285,3	25,8	350,8	29,1	3,3
–податок та збір на доходи фізичних осіб	137,6	12,4	206,9	17,2	4,8
–податок на прибуток підприємств	147,8	13,4	143,8	11,9	-1,5
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	80,8	7,3	50,3	4,2	-3,1
–рентна плата за користування надрами загальнодержавного значення	75,6	6,8	56,1	4,7	-2,2
Внутрішні податки на товари та послуги	698,9	63,1	748,1	62,2	-1,1
– акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	82,9	7,5	92,6	7,7	0,2

1	2	3	4	5	6
– акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	79,6	7,2	74,8	6,2	-1,0
– податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	155,8	14,1	214,6	17,8	3,7
– податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів	380,7	34,4	366,2	30,4	-4,0
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	38,2	3,5	40,6	3,4	-0,1
Інші податки та збори	3,9	0,3	13,7	1,1	0,8
Разом	1107,1	100,0	1203,5	100,0	0

Джерело: розраховано автором за даними [37].

Таблиця 1.3

## Структура податкових надходжень до місцевих бюджетів України

млрд грн

Податки	Роки				Структурні зрушення, відсоткові пункти
	2021		2023		
	сума	%	сума	%	
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	228,3	65,8	304,9	70,2	4,4
– податок та збір на доходи фізичних осіб	212,2	61,2	289,4	66,6	5,4
– податок на прибуток підприємств	16,1	4,6	15,5	3,6	-1,0
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	8,6	2,5	6,0	1,4	-1,1
– рентна плата за користування надрами загальнодержавного значення	6,7	1,9	4,2	1,0	-0,9
Внутрішні податки на товари та послуги	17,8	5,1	22,4	5,2	0,1
– акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	2,2	0,6	1,7	0,4	-0,2
– акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	7,4	2,1	6,6	1,5	-0,6
– акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	8,2	2,4	14	3,2	0,8
Місцеві податки та збори, що сплачуються (перераховуються) згідно з Податковим кодексом України	89,9	25,9	100	23,0	-2,9
Інші податки та збори	2,1	0,7	1,2	0,2	-0,5
Разом	346,7	100,0	434,5	100,0	0

Джерело: розраховано автором за даними [37].

Податок на додану вартість та акцизний податок, які функціонують у вигляді надбавки до ціни товару і сплачуються громадянами як кінцевими споживачами, але їх облік і перерахування до бюджету здійснюється суб'єктами господарювання як податковими агентами.

Обсяги податкових надходжень до бюджетів залежать від величини податкової бази платників податків та рівня ставок її оподаткування. Проте, якщо ставки оподаткування зростають, то це підриває стимули платників податків до господарської активності, а, при цьому, відбувається скорочення податкової бази, і, відтак, надходження податків до бюджетів.

За високого рівня як ставок податків, так і величини податкової бази суб'єктів господарювання, вони не зацікавлені та неспроможні в нарощування обсягів діяльності, оскільки виникає потреба направляти значні обсяги створених додаткових доходів до бюджетів у вигляді податків.

Моделі формування величини об'єктів податків та надходження податкових платежів до бюджетів наведені на рис. 1.4 та 1.5.



Рис. 1.4. Модель процесу формування податкових платежів до бюджетів в національній економіці України

Джерело: власна розробка автора.



Рис. 1.5. Комплексна модель надходження податкових платежів до бюджетів країни за рахунок доходів від громадян як носіїв податків

Джерело: власна розробка автора

Податкові платежі, як основне джерело бюджетів України, виконують важливу роль у фінансуванні видатків державного і місцевих бюджетів (додаток К).

Важливе місце у процесі забезпечення надходження податкових платежів до бюджетів від громадян як носіїв податків займає облікова система платників податків в контексті створення і використання інформаційної бази для адміністрування податків. В основі облікової системи для потреб оподаткування знаходиться бухгалтерський облік як інструмент виявлення і оцінювання об'єктів оподаткування, нарахування податкових платежів та здійснення розрахунків за податковими зобов'язаннями.

Питання становлення та визначення місця бухгалтерського обліку в податковій системі на окремих історичних етапах розвитку податкової політики розглядали в своїх працях такі вітчизняні науковці як Адамик О. В. [1], Буткевич О. В. [27], Волошенюк І. Є. [41], Греськів Т. С. [57], Грицишен Д.О. [351], Данілов О. [61], Костенко О. М. [115], Краєвський В. М. [115], Легенчук С.Ф. [77], Мороз Ю. Ю. [181], Оністрат А. А. [214], Осадча О.О. [353], Скорик М. О. [115], Чижевська Л.В. [333], Чирва А.А. [334].

Науковцями за результатами досліджень, які здійснювалися на протязі 2000-2024 років, висвітлено авторські підходи до формування механізмів обліку об'єктів в сфері оподаткування, виходячи з вимог податкового законодавства на окремих історичних етапах розвитку податкової системи в Україні.

Серед науковців, які працювали над цією темою в сфері видання підручників і навчальних посібників, такі вчені як Артюх О. В. [145], Безверхий К. В. [310], Григоревська О. О. [310], Ковач С. І. [310], Куцик П. О. [127], Крисоватий А. І. [118], Максимова В. Ф. [145], Мельничук І. В. [118], Панасюк В. М. [118], Пантелеєв В. П. [310], Полянська О. А. [127], Теловата М. Т. [310], Юрченко О. А. [310].

Метою цих видань є формування системи знань з теорії та практики ведення бухгалтерського обліку для потреб оподаткування, його техніки, процедур, правил

та методики (технології), складання податкової звітності на базі облікової інформації, використання податкових показників в управлінні бізнесом.

Опрацювання матеріалів наукових досліджень та фахових публікацій вчених з питань облікового забезпечення формування податкових платежів дозволяє високо оцінити накопичений досвід у сфері бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування платниками податків.

Водночас, слід зауважити, що в умовах гармонізації відображення господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням, потребами управління бізнесом та поданням фінансової звітності, науковцями продовжується формуванням двох підходів до ведення обліку податкових платежів - як окремого механізму податкового обліку та супроводу операцій, пов'язаних з податками в системі бухгалтерського обліку.

Тому назріла потреба наукового обґрунтування створення єдиного механізму формування податкових платежів платників податків за допомогою інформаційних ресурсів бухгалтерських рахунків в складі підсистеми бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування, здійснення податкових розрахунків та складання податкової звітності.

В цьому контексті для вирішення проблем ухилення від податків необхідно додатково дослідити вплив історичних змін на організацію системи бухгалтерського обліку податків та розвиток його функцій в оподаткуванні. Не менш важливим в оподаткуванні є використання законодавчо врегульованих норм, які стосуються можливостей бухгалтерського обліку в системі попередження та виявлення фактів приховування податкових платежів.

Саме систематизація і узагальнення наукових поглядів на питання визначення місця бухгалтерського обліку в системі оподаткування платників податків та обґрунтування його місії на основі розвитку функцій в системі попередження та виявлення фактів приховування об'єктів оподаткування є основою забезпечення надійної акумуляції фінансових ресурсів у бюджетах.

Становлення бухгалтерського обліку в оподаткуванні суб'єктів господарювання почалося в Україні у 1991 році з початком розвитку власної

податкової системи [80]. На сьогодні, бухгалтерський облік є основним інструментом, який забезпечує формування і надходження податкових платежів до бюджетів держави.

При визначенні податкових платежів в бухгалтерському обліку відбувається формування об'єктів оподаткування за визначеною державою системою податків та здійснюються розрахунки і сплата податкових зобов'язань.

Аналіз історичних етапів становлення та визначення місця бухгалтерського обліку в оподаткуванні здійснимо через розгляд розвитку найбільш важливих податків для формування державного та місцевих бюджетів. До таких податків можливо віднести податок на прибуток, ПДВ та податок на доходи громадян.

Цей підхід дає можливість краще зрозуміти історичний шлях становлення та сучасний стан бухгалтерського обліку в забезпеченні формування податкових доходів до бюджетів і оцінити напрями його подальшого розвитку. За розвитком податкової системи України та її об'єктів в історичному аспекті у становленні бухгалтерського обліку як інформаційної системи щодо формування платежів з оподаткування та здійснення розрахунків за податковими зобов'язаннями можна виділити декілька етапів.

Початковий етап був пов'язаний з першим в історії незалежної України податковим законом, введеним в дію з 1 жовтня 1991 р., який визначав податкову систему держави до 1 січня 2011 р. [80]. В Законі були закладені принципи системи оподаткування і податкової політики України. Платників податків було зобов'язано вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання та подавати до податкових органів декларації, бухгалтерську звітність та інші документи і відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків.

На другому етапі розвитку податкової системи і податкової політики України бухгалтерський облік в оподаткуванні забезпечував супровід прийнятих окремих перших законів щодо оподаткування доходів (прибутку), ПДВ, доходів фізичних осіб та інших об'єктів. Цей етап характеризується періодом з 1992 р. по 1996 р.

Податкова політика будувалася на жорстких адміністративних прийомах та значному регулюванні алгоритмів визначення об'єктів оподаткування з частою їх зміною. Як приклад, об'єктом оподаткування прибутку у 1992 році був доход, в 1993 – прибуток, у 1994 – доход, а в 1995 - 1996 роках знову прибуток.

При цьому, законодавчі нормативні акти з оподаткування формувалися як Законами України, так і Декретами Кабінету Міністрів України. Активну участь в постійному трактуванні законодавчих документів з оподаткування приймала створена в Україні відповідно до Закону [80] у грудні 1990 року Державна податкова служба, яка через видання інструкцій, положень, листів створювала часто незрозумілі та двозначні підходи до розуміння нормативних актів.

В цей період у системі бухгалтерського обліку формувалися об'єкти оподаткування відповідно до значення термінів, які вживалися в податковому законодавстві, а інформація, що характеризувала господарську діяльність, використовувалася в податковій звітності.

Водночас, на цьому етапі податкове законодавство почало надавати окремим об'єктам оподаткування самостійний статус і виводити їх з об'єктів бухгалтерського обліку, що спричинило не тільки втрату довіри платників податків до держави, але і масове ухилення від сплати податків і, як наслідок, зниження ефекту податкової системи для розвитку національної економіки.

В обліковій системі суб'єктів господарювання почали використовуватися Типові положення планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за окремими галузями народного господарства [80].

Третій етап участі бухгалтерського обліку у створенні інформаційної бази для потреб системи оподаткування (1997-1999 роки) відзначався принципово новим підходом до визначення об'єктів оподаткування. На цьому етапі відбулося майже повне розмежування інформаційної бази бухгалтерського обліку з об'єктами оподаткування. Податкове законодавство почало використовувати термін «податковий облік» без визначення його нормативного значення. Об'єктом оподаткування став прибуток, який визначався шляхом зменшення валового

доходу на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань, а його розрахунок здійснювався без відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку.

В податкову систему були впроваджені первинні документи, реєстри та форми звітності для організації податкового обліку. Правила податкового обліку жорстко регламентували механізм формування валових доходів і валових витрат та визначали їх економічну сутність. З початку 1997 року була змінена методика обліку основних засобів та нематеріальних активів, їх класифікація, нарахування амортизації на основі сальдового методу, адміністративним шляхом встановлені норми амортизації з понижуючими коефіцієнтами. Для потреб розрахунку ПДВ було введено податкову накладну та затверджено порядок її заповнення.

Четвертий етап (2000 – 2003 роки) характеризувався визначенням на законодавчому рівні правових засад регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Бухгалтерський облік було визнано як обов'язковий вид обліку, на даних якого повинні ґрунтуватися фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник.

Відповідно до прийнятого законодавчого акту Україна з 1 січня 2000 року почала перехід на перші національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку та звітності. В подальшому приймалися нові положення та удосконалювалися старі з активним просуванням ідей, закладених у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та звітності.

На п'ятому етапі (2004-2010 роки) продовжувалося якісне реформування існуючої податкової системи та впровадження у систему визначення об'єктів оподаткування діючих нормативних положень бухгалтерського обліку. Для оцінки вибуття запасів платникам податків було надано право використовувати на вибір п'ять бухгалтерських методів їх оцінки. У 2004 році набирають цінності положення законодавства в сфері податку з доходів фізичних осіб [80].

На шостому етапі (2011-2014 роки) було введено в дію прийнятий Податковий кодекс України. Для цілей оподаткування платники податків були 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 та інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів [80]. При формуванні прибутку з метою оподаткування платникам податків було дозволено використовувати на самостійний вибір п'ять методів нарахування амортизації, передбачених в бухгалтерському обліку, по 16 групам основних засобів. До елементів податкової звітності було віднесено фінансову звітність в складі балансу і звіту про фінансові результати.

Сьомий етап (2015-2023 роки) характеризується максимальним скороченням відмінностей між методиками формування об'єктів для оподаткування і об'єктів в системі бухгалтерського обліку. В системі оподаткування було усунуто окремий податковий облік, який платники податків вели одночасно з бухгалтерським. Визначено, що податок на прибуток обчислюється виходячи із фінансового результату за фінансовою звітністю для платників податків з річним доходом до 40 млн грн., а за умови більшого доходу - шляхом його коригування на різниці які виникають між положеннями облікової і податкової політики щодо формування амортизаційних відрахувань, резервів (забезпечень) та фінансових операцій.

Формування об'єктів оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності цілком відповідає європейській практиці та дозволяє поглибити рівень інтеграції національного бухгалтерського обліку у світову систему. Водночас, в Україні залишається автономна, відокремлена від бухгалтерського обліку, система інформації про складові ПДВ.

Для захисту інтересів держави та з метою запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, починаючи з 2015 року бухгалтери, суб'єкти господарювання, що надають послуги з бухгалтерського обліку були визнані первинними суб'єктами фінансового моніторингу [80].

Восьмий етап (2024 рік та післявоєнний період) – в податковій політиці має відбуватися стратегічна уніфікація формування об'єктів бухгалтерського обліку і об'єктів оподаткування та розвиток функцій бухгалтерського обліку для

забезпечення попередження та виявлення фактів приховування об'єктів оподаткування і достовірності здійснення податкових розрахунків.

На розвиток бухгалтерського обліку в системі оподаткування будуть впливати намічені вдосконалення податкової політики відповідно до Національної стратегії доходів України [201].

По-перше, останнім часом в світовій практиці взаємодії контролюючих органів і платників податків набуває інструмент електронного аудиту («Е-аудит»), який передбачає надання платниками податків бухгалтерської та фінансової інформації у електронному вигляді за стандартизованими вимогами, яка надалі опрацьовується із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення. Таким загальноприйнятим форматом подання інформації є стандартний аудиторський файл (Standard Audit File – Tax, SAF-T), розроблений ОЕСР. Він містить експортовані з вихідної системи обліку достовірні дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також зміни у фінансово-господарському стані платника податків за певний період [359].

По-друге, це заохочення юридичних осіб до переходу від спрощеної системи оподаткування на загальну систему оподаткування з відображенням прибутку як об'єкта оподаткування в бухгалтерському обліку.

По-третє, зміна моделі ПДФО шляхом відновлення прогресивної шкали ставок та впровадження ефективної стимулюючої системи податкових вирахувань (повернень сплачених податків), пов'язаних із витратами платників податків, офіційно отриманого доходу, або його частини на заходи, пов'язані з розвитком особистого трудового потенціалу, навчанням дітей, створенням або розширенням власного бізнесу, самостійного поліпшення житлових та побутових умов, лікування та інше.

По-четверте, застосування податкових стимулів через формування витрат за рахунок миттєвої повної амортизації на всю вартість придбаного активу.

Процес оподаткування суб'єктів господарювання в обліковій системі платників податків пронизує всі види обліку, а господарські операції, пов'язані з

податками відображаються на основі використання прийомів бухгалтерського обліку (рис. 1.6).

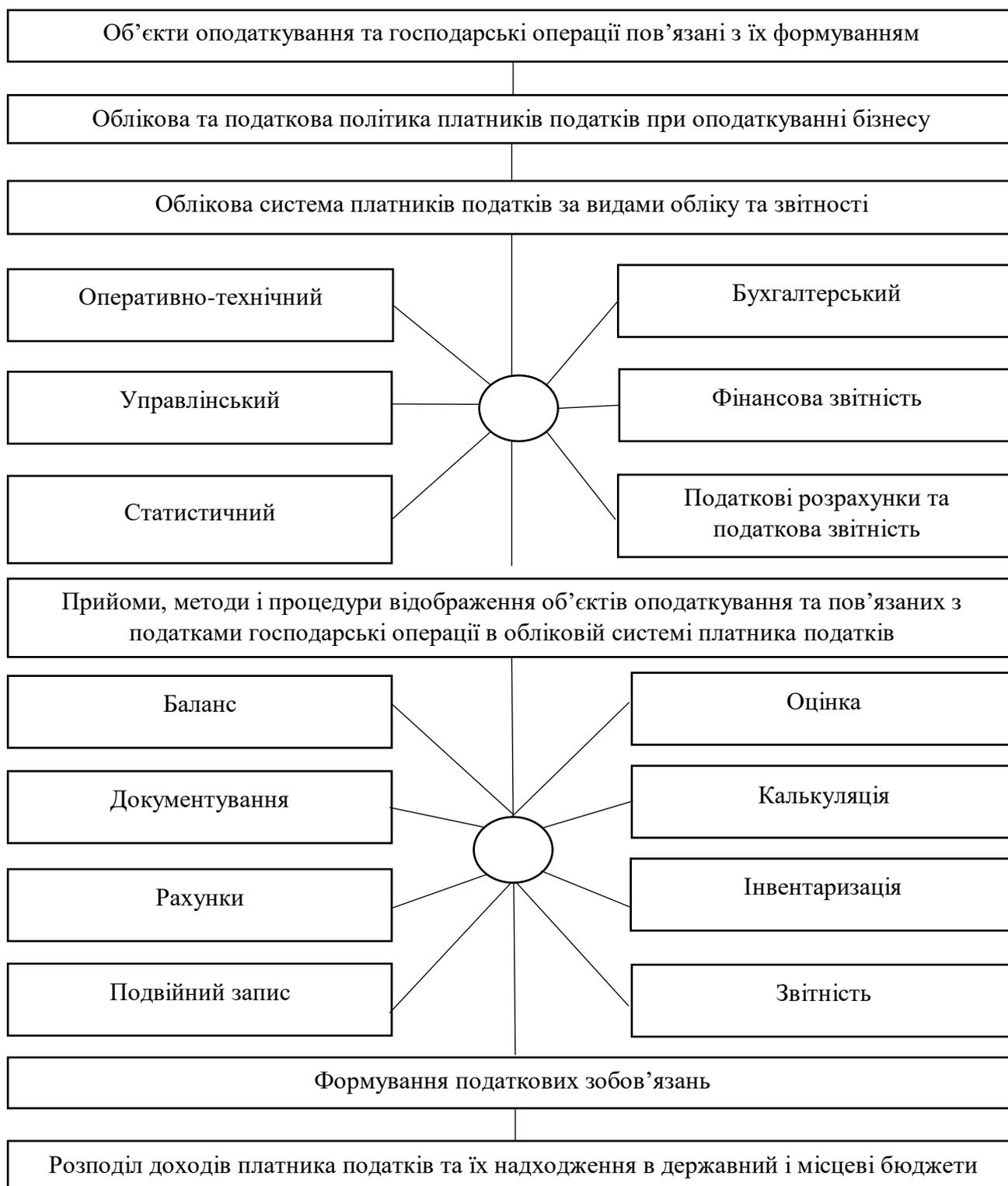


Рис. 1.6. Концептуальна схема обліку формування податкових зобов'язань платника податків та їх сплати

Джерело: власна розробка автора.

При цьому, суб'єктом обліку в оподаткуванні є платники податків, а об'єктом – господарські операції, які формують базу оподаткування, відображають податкові розрахунки та сплату податкових зобов'язань і узагальнюються за показниками податкової звітності.

Інформаційна база для оподаткування повинна базуватися на принципі єдиного використання господарських операцій платника податків для всіх видів обліку і адміністрування податків.

Оперативно-технічний облік в оподаткуванні пов'язаний з використанням РРО чи ПРРО який дозволяє в онлайн-режимі відображати господарські операції щодо бази оподаткування і податкових зобов'язань в сфері податку на додану вартість та акцизного податку. Міжнародний досвід свідчить, що використання РРО (ПРРО) дозволяє знизити тіньову економіку, збільшити ефективність податкового контролю та податкові надходження до бюджетів, знизити ухилення від сплати податків і захистити споживачів.

Управлінський облік дозволяє створити для платника податку центр відповідальності, де мають формуватися інформаційні ресурси щодо об'єктів оподаткування за видами податків, нарахування податкових платежів та здійснення розрахунків, пов'язаних з податковими зобов'язаннями.

Основне призначення управлінського обліку податків – це забезпечення податкового комплаєнс-контролю та підготовка управлінських рішень для оптимізації оподаткування в межах діючих норм податкового законодавства.

Статистичний облік і статистична звітність дозволяють узагальнювати об'єкти оподаткування суб'єктів господарювання та податкові платежі для потреб управління державою і територіальними громадами в частині податків, пов'язаних з виробництвом, обсягом реалізованої продукції та ПДВ за окремими видами активів.

Зокрема, за статистичною формою звітності № 1-підприємство (річна) «Структурне обстеження підприємства» платники податків відображають показники щодо [291]:

- податків та зборів, пов'язаних з виробництвом продукції (товарів, послуг).

Цей показник включає: екологічний податок; рентну плату (рентну плату за користування надрами для видобування корисних копалин, рентну плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, рентну плату за користування радіочастотним ресурсом України, рентну плату за спеціальне використання води, рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів); податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плату за землю; єдиний податок;

- податків та зборів, пов'язаних з обсягом реалізованої продукції (товарів, послуг), крім ПДВ та акцизного податку. Показник включає: рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу й аміаку територією України, а також збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з торгівлі ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини й дорогоцінного каміння, надання послуг стільникового рухомого зв'язку тощо;

- податку на додану вартість за окремими видами активів.

Узагальнення інформації для оподаткування здійснюється на основі господарських операцій, які забезпечують діяльність платників податків, а також спеціальних податкових розрахунків, пов'язаних з нарахуванням податкових платежів та їх сплатою до бюджетів.

У процесі здійснення податкових розрахунків відбувається ідентифікація і пізнання об'єктів оподаткування, визначення величини як вартісного вираження податкових платежів та узагальнення через господарські операції нарахованих податкових зобов'язань та їх сплату для відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Податкові розрахунки можуть здійснюватися відносно об'єктів бази оподаткування за умови, що вони не формуються системою інформаційних ресурсів господарських операцій суб'єкта господарювання, які виникають при забезпеченні його діяльності.

Бухгалтерський облік в оподаткуванні є впорядкованою системою збору, накопичення, реєстрації й узагальнення інформації у відповідних вимірниках щодо об'єктів бази оподаткування та податкових платежів шляхом документального відображення пов'язаних з ними господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Відображуючи факти господарського життя платників податків, бухгалтерський облік забезпечує виявлення об'єктів оподаткування, формування показників податкової звітності та здійснення розрахунків з наповнення доходів бюджетів держави і територіальних громад.

Формування інформації в бухгалтерському обліку для оподаткування відбувається у процесі використання прийомів методу бухгалтерського обліку: баланс, рахунки, подвійний запис, первинні документи, оцінювання, калькуляція, інвентаризація, звітність.

Бухгалтерський баланс відображає стан сплати податкових платежів платником податків відповідно до показників в складі зобов'язань і активів.

В активі балансу щодо податків формуються статті: відстрочені податкові активи, дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, у тому числі, з податку на прибуток.

Зобов'язання платників податків за податковими платежами представлені в балансі показниками: відстрочені податкові зобов'язання, поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, у тому числі, з податку на прибуток.

Рахунки бухгалтерського обліку використовуються для групування господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням платників податків. В сфері оподаткування платники податків використовують аналітичні та синтетичні рахунки і субрахунки, для відображення об'єктів оподаткування, податкових зобов'язань і кредиту та сплати податкових платежів.

Подвійний запис забезпечує відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням на рахунках бухгалтерського обліку, що дає змогу контролювати правильність і законність формування податків та їх повноту сплати до бюджетів.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням є первинні документи, які дозволяють ідентифікувати базу оподаткування, здійснені податкові розрахунки та розрахункові операції по сплаті податкових зобов'язань. Особливе місце в системі оподаткування займає спеціальна форма документа для відображення господарських операцій, пов'язаних з ПДВ – податкова накладна. Податкові накладні оформляються безпосередньо при реєстрації документів (прибуткові товарні накладні, рахунки-накладні постачальників, акти приймання робіт) на придбання товарів (робіт і послуг) або при створенні документів оплати, за умови проведення авансових платежів постачальнику.

Оцінювання використовується для грошового вимірювання податкових зобов'язань платників податків.

Калькуляція в оподаткуванні пов'язана з визначенням собівартості реалізованої продукції (робіт і послуг) при розрахунку прибутку з метою оподаткування.

Інвентаризація в оподаткуванні дозволяє виявляти фактичну наявність у платників податків об'єктів і бази оподаткування, підтверджувати достовірність здійснюваних розрахунків, пов'язаних з оплатою податкових зобов'язань.

Показники інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку використовуються для формування податкової звітності платників податків.

Термін податкова звітність доволі часто зустрічається і використовується в ПКУ, проте, визначення сутності поняття не тлумачиться. В інших нормативно-правових документах визначення поняття «податкова звітність» наводиться лише ДПС України як документи на підставі яких здійснюються нарахування та/або сплата податків [166].

На основі проведеного дослідження Бондаренко Н.М. та Ільченко В.В. щодо визначення податкової звітності у працях вітчизняних науковців дана категорія тлумачиться як «звітність», «сукупність дій», «документація», «сукупність документів», «упорядкована система показників», «методика розрахунків» [20].

Мачак Т., Ткаченко О. та Дубина О. у своїй науковій праці визначають податкову звітність як документ, що є різновидністю бухгалтерської звітності, який містить інформацію про нарахування і сплату податків. Практичне значення податкової звітності полягає у використанні її показників для визначення правильності нарахування податків [150].

Виходячи із важливості ролі податкової звітності у податковому контролі повноти нарахування і сплати податків та виявлення фактів ухилення від оподаткування і відсутності єдиного тлумачення даної категорії, є потреба визначити поняття «податкова звітність» на рівні ПКУ як сукупності документів, в яких відображається система показників, що характеризують формування об'єктів і бази оподаткування, нарахування і сплату податкових зобов'язань сформованих на підставі податкової і облікової політики платників податків, та які є основою для здійснення податкового контролю.

Отже, бухгалтерський облік через спостереження (первинний облік та інвентаризацію), вимірювання (оцінювання та калькулювання), реєстрацію (застосування рахунків та подвійного запису) і узагальнення господарських операцій (у балансі та звітності) створює інформаційну модель суб'єкта господарювання як платника податків.

Важливе місце бухгалтерський облік займає в системі формування елементів податків (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

## Визначення місця бухгалтерського обліку у формуванні елементів податку

Елемент податку	Місце бухгалтерського обліку у формуванні елементів податку
1	2
Платник податку	Підтвердження наявності у суб'єктів господарювання об'єктів на які покладено обов'язок зі сплати податків та зборів.
Об'єкт оподаткування	Забезпечується збір про наявність у платника податків майна, товарів, доходу (прибутку) або його частини, оборотів з реалізації товарів (робіт, послуг), операцій із постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єктів, визначених податковим законодавством, що пов'язані з виникненням податкового обов'язку.

1	2
База оподаткування	Відображається оцінка фізичного, вартісного чи іншого характерного виразу об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.
Ставка податку	Використовується в бухгалтерському обліку для вартісного вимірювання податкових платежів. При цьому, натуральні об'єкти бази оподаткування переводяться в грошові шляхом їх множення на ставки податків. За вартісними показниками об'єктів бази оподаткування розмір податкових нарахування формується як відповідна частка їх суми.
Порядок обчислення податку	Процес вартісного вимірювання податку, оформлення його первинними документами та відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку.
Податковий період	Період часу, з урахуванням якого відбувається встановлення податкової бази, обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Відповідно з особливостями конкретних податків податкові періоди, як правило, співпадають із звітними періодами у бухгалтерському обліку (календарний рік, півріччя, три квартали, квартал, місяць).
Строк та порядок сплати податку	Визначається на основі даних про дату здійснення господарських операцій в бухгалтерському обліку, 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	Податкова звітність відображує стан податкових платежів платника податків щодо нарахування та їх сплати, відповідно, з відображеними в бухгалтерському обліку показниками господарських операцій, які пов'язані з оподаткуванням та надає можливість здійснювати контроль за виконанням податкових зобов'язань.

*Джерело:* обґрунтовано автором за [229; 259].

Визначена загальна роль бухгалтерського обліку у формуванні елементів податків дозволяє розробляти концептуальні моделі облікового процесу формування об'єктів оподаткування, нарахування податкових платежів та сплати податкових зобов'язань за окремими видами податків (рис. 1.7 – 1.9).

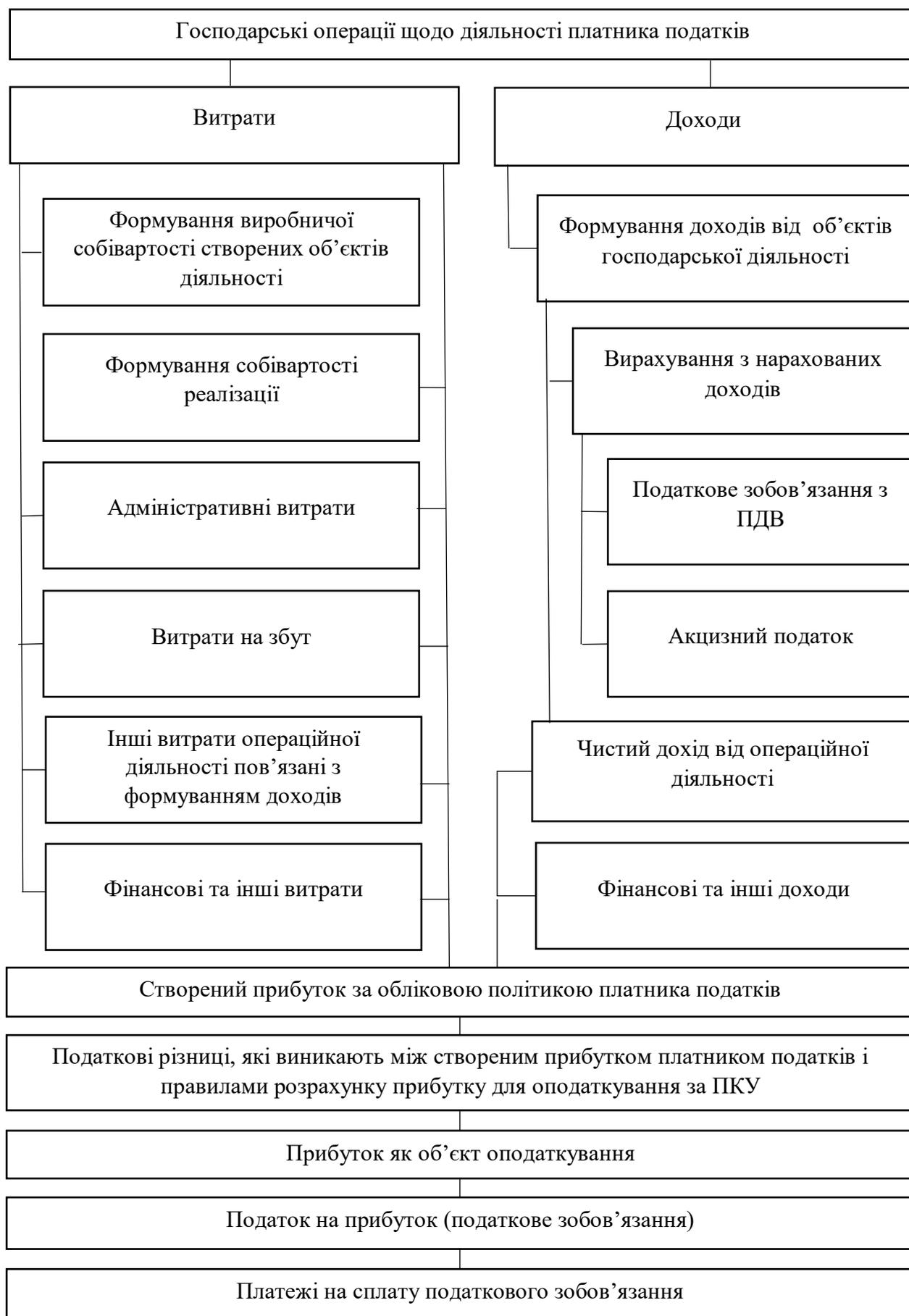


Рис. 1.7. Концептуальна модель облікового процесу податку на прибуток  
 Джерело: обґрунтовано автором за [229; 259].



Рис. 1.8. Концептуальна модель облікового процесу податку на додану вартість

Джерело: обґрунтовано автором за [229; 259].

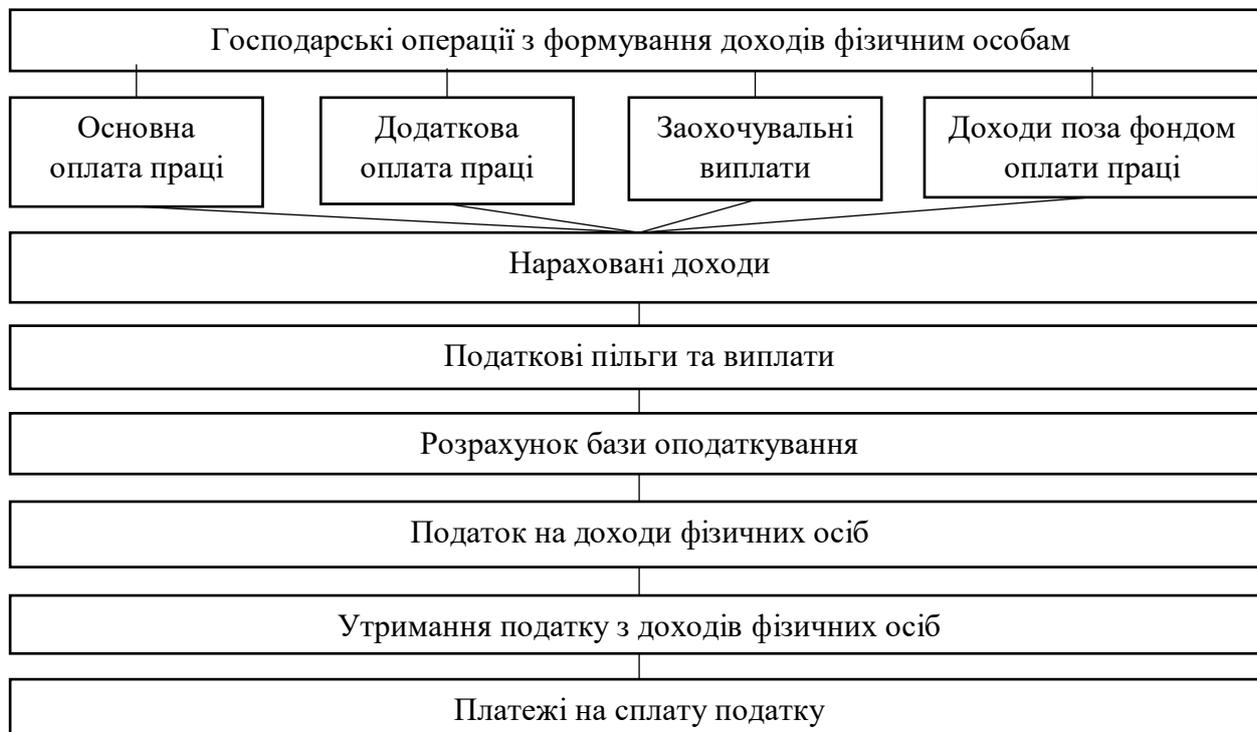


Рис. 1.9. Концептуальна модель облікового процесу податку на доходи фізичних осіб

Джерело: обґрунтовано автором за [229; 259].

Становлення бухгалтерського обліку як основного інструменту в системі попередження та виявлення фактів приховування об'єктів і бази оподаткування та податкових платежів в сучасних умовах мають визначати його функції. На основі розвитку розширення переліку та змісту функцій повинні удосконалюватися методи, прийоми та процедури, які може застосовувати бухгалтерський облік для виконання своєї управлінської місії в оподаткуванні.

Водночас, питання розвитку функцій на сьогодні є доволі дискусійними як стосовно номенклатури, теоретичного обґрунтування, так і практичної реалізації [79].

Щоб зрозуміти можливості бухгалтерського обліку та його затребуваність у сфері оподаткування необхідно забезпечити виконання змісту наступних його функцій:

- оціночна – використовується для виміру об'єктів оподаткування як бази нарахування податкових платежів та здійснення розрахунків податкових зобов'язань;

- захисна – забезпечує захист, по-перше – доходів бізнесу в системі ризиків їх використання в порушення наявних положень нормативного регулювання, як єдиного джерела сплати податків, по-друге – надходження податкових платежів до бюджетів, оскільки облік має надавати повну, точну й достовірну інформацію для прийняття виважених управлінських рішень;

- інформаційна – створює систему інформаційних ресурсів для розрахунку податків, подання податкової звітності, адміністрування податкових зобов'язань та прийняття управлінських рішень в оподаткуванні бізнесу;

- розподільчо-фіскальна – дозволяє віддзеркалювати реальні процеси щодо формування витрат від податків, розподілу створених доходів, одержаних від споживачів товарних об'єктів господарської діяльності за наявні об'єкти оподаткування, між бізнесом, його власниками та державою і територіальними громадами в частині податкових платежів;

- контрольна – забезпечує податковий контроль за наявними об'єктами оподаткування, визначенням обсягів бази оподаткування, нарахуванням та

сплатою податкових платежів. Бухгалтерський облік здатний показати, що бізнес дотримується складних правил, процесів і політик, які регулюють сферу оподаткування. Недостатньо знати і розуміти правила, які застосовуються в оподаткуванні, необхідно показати, що бізнес завжди дотримується цих правил;

- аналітична – формує аналітичні показники-індикатори для оцінювання і моніторингу податкового навантаження на бізнес, виявлення фактів ухилення від сплати податкових зобов'язань та визначення впливу податків на розвиток господарської діяльності.

Осмисливши та наповнивши функції бухгалтерського обліку відповідним змістом щодо потреб оподаткування, можна створити в його системі методів і процедур необхідні механізми відстеження господарських операцій, пов'язаних з податками, дотримання нормативних актів у сфері формування податкових зобов'язань та попередження і виявлення фактів приховування об'єктів і бази оподаткування та несплати податкових платежів.

Кожен вид бізнесу має свої обов'язкові унікальні потреби щодо забезпечення відображення його системи і політики оподаткування в бухгалтерському обліку

Розвиток можливостей функцій бухгалтерського обліку дозволяє забезпечити ефективно виконання в системі оподаткування необхідних управлінських процедур в якості податкового контролю. Важливість бухгалтерського обліку в системі оподаткування обумовлюється тим, що він має стати єдиним методичним інструментом узгодження індивідуальних інтересів населення, держави і територіальних громад, через відносини бізнесу з відповідними бюджетами.

Бухгалтерський облік для забезпечення системи оподаткування пройшов складний шлях – від визнання на початковому етапі до майже повного забуття та відродження як основного інструменту забезпечення попередження та виявлення ухилень в процесі нарахування податкових зобов'язань та їх сплати.

Аналіз етапів розвитку бухгалтерського обліку в системі попередження та виявлення фактів приховування об'єктів оподаткування засвідчив, що за період незалежності України не закінчено повну його інтеграцію для потреб розрахунку податкових зобов'язань.

Роль бухгалтерського обліку в оподаткуванні постійно змінювалася залежно від податкового законодавства, в якому визначення об'єктів оподаткування часто приймалося залежно від потреб податкових надходжень до бюджетів. Така непослідовність у визначенні об'єктів оподаткування та суттєві відмінності у їх розрахунку з положеннями бухгалтерського обліку створювали значні труднощі для платників податків та в процесі податкового контролю, справляли негативний вплив на розвиток національного бізнесу.

Ретроспективний аналіз розвитку формування об'єктів оподаткування на основі бухгалтерського обліку свідчить про триваючі пошуки підходів до максимального зближення функціональної затребуваності обліку для потреб оподаткування і його функціональних можливостей та ліквідації відмінностей між обліковою політикою платників податків і фіскальними потребами держави і територіальних громад.

Пізнання та розвиток функцій бухгалтерського обліку є передумовою розуміння його як інструменту практичної реалізації можливостей в сфері оподаткування.

Подальший прогрес в цій сфері вимагає розв'язання комплексу завдань щодо посилення ролі бухгалтерського обліку в системі попередження та виявлення фактів приховування об'єктів і бази оподаткування та податкових платежів на основі гармонізації облікової і податкової політики та розвитку його функцій в сфері оподаткування. Водночас, нехтування існуючими обліковими цінностями у процесі оподаткування може призвести до руйнування системи відносин в розподілі доходів між населенням, бізнесом, державою і територіальними громадами.

## **1.2. Дослідження стану нормативно-наукового забезпечення обліково-контрольних механізмів в оподаткуванні**

Податкова система України на протязі всіх років незалежності перебуває у постійному процесі реформування. Постійні зміни правового регулювання

оподаткування є свідченням, що у цій сфері ще не знайдено належних правил щодо відносин між платниками податків в особі населення і бізнесу та споживачами податків – державою і територіальними громадами. Над вирішенням наявних проблем весь цей час працювали і працюють сьогодні фахівці законодавчих і виконавчих органів влади та вчені в сфері фінансів, права, оподаткування, бухгалтерського обліку, державного і незалежного контролю, економічного аналізу.

Одержані результати цієї роботи в сфері оподаткування дозволили максимально наблизити інтереси органів влади і платників податків та визначити напрями подальшого удосконалення податкового законодавства виходячи з людиноцентричної концепції [201].

Подальше реформування системи оподаткування, як здійснення об'єктивно-перманентного процесу на основі удосконалення податкового законодавства з використанням результатів наукових досліджень, потребує вивчення як змісту системи наявних нормативних актів, так і пропозицій вчених, направлених на забезпечення повноти і достовірності адміністрування податкових зобов'язань.

На думку Крисоватого А.І. та Томнюк Т.Л., створення справедливої податкової політики передбачає орієнтацію на формування такого механізму адміністрування податків, який одночасно б забезпечував фінансовими ресурсами потреби держави та стимулював економічне зростання, зумовлюючи збільшення обсягів виробництва, підвищення рівня підприємницької активності, спонукаючи реалізацію інвестиційних ініціатив та створюючи мотиви для виходу операційної діяльності і доходів суб'єктів господарювання з тіні [117].

Ведення обліку, здійснення аналізу та організації податкового контролю податкових платежів платниками податків і органами ДПС України не може повноцінно існувати без належних правил, регламентованих в нормативно-правових документах, які потребують детального вивчення та систематизації з метою застосування.

В процесі формування податкових платежів платників податків приймає участь значна кількість господарських операцій, які пов'язані як із створенням

об'єктів діяльності, так і з розрахунками податкових зобов'язань та їх сплатою, для відображення яких потребується використання в системі обліку і адміністрування податків великої кількості нормативно-рекомендаційних документів.

Українське законодавство відіграє ключову роль у забезпеченні оподаткування у сфері реалізації державної регуляторної політики в контексті створення податкової системи для платників податків, визначення належного рівня податкового навантаження щодо бізнесу і потреб бюджетів, формування нормативних положень відображення господарських операцій, пов'язаних з податковими зобов'язаннями в бухгалтерському обліку та фінансовій, податковій і статистичній звітності.

Бухгалтерський облік в системі забезпечення управління податковими зобов'язаннями виконує функцію щодо здійснення участі в процесі виявлення об'єктів оподаткування, формування податкових платежів та їх сплати, попередження ухилень від податків та здійснення податкового контролю.

Виходячи з цього, для забезпечення належної організації обліку формування податкових платежів та використання його інформації для попередження і виявлення фактів ухилення бізнесу від податків, важливе значення має надаватися систематизації нормативних актів в сфері податків, обліку, аналізу та контролю з метою їх використання в податковому і обліковому комплаєнс-контролі.

Слід також зазначити, що в сучасних умовах господарської діяльності платників податків законодавство в сфері облікового, аналітичного і контрольного забезпечення формування податкових платежів є досить динамічним, у зв'язку з чим необхідно проводити постійну систематизацію положень нормативно-правових актів, які мають забезпечувати відображення податкових зобов'язань та їх сплату в бухгалтерському обліку.

Положення нормативних актів з бухгалтерського обліку для потреб оподаткування встановлюють обов'язки, надають певні права та формують рекомендації для платників податків, що повинні сприяти правильному, однозначному та поглибленому розумінню процесу регулювання податкових відносин.

Разом з тим, слід зазначити, що система нормативного регулювання облікового, аналітичного і контрольного процесу у сфері оподаткування у виокремленому форматі як об'єкт наукового дослідження не розглядалася. Існуючі підходи науковців до систематизації нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік в сфері оподаткування характеризуються узагальненим форматом досліджень, що невиправдано звужує його роль та використання можливостей як сучасної інформаційної бази в реалізації податкової політики держави.

Процесу регулювання податкових відносин, відображення господарських операцій пов'язаних з формуванням та сплатою податкових платежів в бухгалтерському обліку присвячено значна кількість нормативно-рекомендаційних актів та наукових публікацій щодо їх стану і розвитку на різних історичних етапах розбудови податкової системи України.

Погоджуємося з думкою В.А. Дерія, що під нормативно-правовим забезпеченням обліку і контролю необхідно розуміти сукупність актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі [65].

Нині, в умовах значних обсягів тіньової економіки та ухилень від сплати податків, інтерес до нормативно-правового і консультаційного забезпечення обліку у сфері оподаткування та податкового контролю є основним напрямом повноцінного формування бюджетів за рахунок податкових надходжень.

З огляду на це, система нормативно-правових актів та роз'яснювальних матеріалів щодо регулювання облікового, аналітичного і контрольного забезпечення оподаткування платників податків та здійснення організаційної роботи ДПС України може бути представлена п'ятирівневою структурою нормативних і роз'яснювально-інформаційних положень (рис. 1.10).



Рис. 1.10. Структура системи нормативних актів та роз'яснювано-інформаційних матеріалів, що регулюють оподаткування платників податків у сфері бухгалтерського обліку, фінансової і податкової звітності та податкового контролю

*Джерело:* власна розробка автора.

Як видно з рис. 1.10, система нормативних актів і рекомендаційних матеріалів для забезпечення процесу ведення обліку, здійснення аналізу та організації податкового контролю податкових платежів платниками податків і органами ДПС України формується законодавчими документами державного рівня (міжнародні та національні норми), рекомендаційно-консультаційними матеріалами та внутрішніми робочими документами суб'єктів господарювання.

Міжнародні норми в сфері обліку і контролю процесу оподаткування платників податків застосовуються в Україні як за принципом прямої дії, так і на умовах гармонізації вітчизняного законодавства до вимог Європейського Союзу, що зумовлено євроінтеграційними процесами, які відбуваються в нашій державі. Законодавство з бухгалтерського обліку компаній і податків, включаючи непрямі

визначено на загальнодержавному рівні пріоритетним напрямом адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [261].

Закріплення і виконання цього обов'язку здійснюється згідно з положеннями окремих законів України [229; 259], Угоди про партнерство та співробітництво між Україною та Європейським Союзом [316; 318] та міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування [175].

Змістовне наповнення можливості використання міжнародних норм бухгалтерського обліку і оподаткування українськими платниками податків визнано у вітчизняних законодавчих актах.

У сфері обліку формування об'єктів оподаткування, податкових зобов'язань та здійснення сплати податків платники податків використовують як міжнародну нормативну базу положення МСБО і МСФЗ [85].

Застосування МСБО та МСФЗ в Україні визначено для наступних категорій суб'єктів господарювання, які:

- становлять суспільний інтерес, до яких відносяться – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать до великих підприємств [259];

- функціонують як публічні акціонерні товариства щодо акцій яких здійснено публічну пропозицію та/або акції яких допущені до торгів на організованому ринку капіталу [258];

- здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення [342];

- провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [252], зокрема:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010);

- недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010);

- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010), за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення (група 66.2 КВЕД ДК 009:2010).

Угодою про партнерство та співробітництво між Україною та Європейським Союзом передбачено імплементацію податкового законодавства ЄС щодо національної системи оподаткування та забезпечення виконання Україною міжнародних правил спрямованих на запобігання ухиленню від сплати податків.

Основними напрямками подальшої інтеграції українського податкового законодавства до міжнародних нормативних актів, які забезпечуються інформаційними ресурсами бухгалтерського обліку та регламентуються відповідними документами, в даний час є:

1. Автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки відповідно до Загального стандарту звітності (CRS) [7; 243; 246; 247], в процесі якого передбачається щорічний автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки між державами з метою доступу до інформації про іноземні фінансові активи, що підлягають оподаткуванню. В цьому контексті Україна також імплементувала положення щодо вимог до іноземних рахунків у США (FATCA) [317].

2. Запровадження інструментів боротьби з розмиванням податкової бази й виведення прибутку з під оподаткування (BEPS, MLI) [254; 287]. З метою запровадження BEPS для боротьби з розмиванням оподаткованої бази й виведенням прибутку з-під оподаткування в Україні розроблена дорожня картка реалізації плану дій та підготовлений проєкт змін до ПКУ. Для реалізації BEPS Україна підписала конвенцію MLI та схвалила відповідний законодавчий акт [277].

3. Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) без залучення платника податків безпосередньо до аналітичного процесу [254]. Впровадження в організацію і діяльність ДПС України міжнародних підходів до управління податковими ризиками має забезпечити ідентифікацію, аналіз та оцінювання ризиків, пов'язаних із невиконанням платниками податків обов'язків щодо реєстрації у податковому органі, подання звітності, декларування податкових зобов'язань та сплати податкових платежів.

У Національній стратегії доходів до 2030 року [201] зазначено, що участь у міжнародній системі автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки сприяє створенню більш прозорого податкового середовища та підвищенню іміджу України як надійного та рівноправного партнера в міжнародних інформаційних податкових відносинах. Доступ України до інформації про іноземні фінансові активи своїх резидентів за стандартом CRS дозволить:

- посилити контроль за своєчасністю та повнотою декларування доходів, що підлягають оподаткуванню;
- виявити незадекларовані доходи для боротьби з ухиленням від сплати податків фізичними особами;
- підвищити ефективність застосування правил про оподаткування контрольованих іноземних компаній;
- отримати додаткове джерело податкової інформації під час впровадження непрямих методів контролю за оподаткуванням фізичних осіб.

Цей крок є частиною зобов'язань України у процесі інтеграції до ЄС та спрямований на підвищення прозорості податкової сфери. Завдяки обміну Україна зможе ефективніше боротися з ухиленням від сплати податків, що сприятиме додатковим податковим надходженням, а отже економічній стабільності та розвитку країни [319].

Вихідні державно-територіальні законодавчі норми, що забезпечують процес оподаткування платників податків в Україні, представлені актами, що регулюють податкову систему і політику, бухгалтерський облік та місцеві податки і збори.

Бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання та реєстрації господарських операцій про діяльність суб'єктів господарювання є обов'язковим видом обліку, який ведеться платниками податків та використовується для формування показників фінансової, податкової, статистичної та інших видів звітності.

Законодавчими нормами [259] передбачено, що:

1) бухгалтерський облік формує інформаційну базу за національними і міжнародними стандартами для потреб оподаткування;

2) суб'єкти господарювання у сфері видобувних галузей та що здійснюють заготівлю деревини повинні складати звітність про платежі на користь держави [262];

3) головні бухгалтери або особи, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку здійснюють подання інформації в установлених випадках щодо запобіганню та протидії легалізації (відмиванню) доходів одержаних злочинним шляхом [271].

Статус основоположних засад та застосування інформаційної бази бухгалтерського обліку для розрахунку податків в сфері законодавства з оподаткування виконує ПКУ, яким встановлено, що будь-які питання щодо оподаткування регулюються ним і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами.

В ПКУ здійснюється 207 посилань на терміни «бухгалтерський облік» та «фінансова звітність» в розумінні міжнародних і національних стандартів, визначаються вимоги щодо їх застосування для підтвердження даних, які формуються у податковій звітності, а також для документального оформлення господарських операцій пов'язаних з оподаткуванням, зокрема:

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, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством;

2) обрахунок об'єкта оподаткування платник податку на прибуток здійснює за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування;

3) фінансова звітність або звіт про фінансовий стан (баланс) та звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати) є

додатком до податкової декларації з податку на прибуток підприємств та її невід'ємною частиною;

4) документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків та зборів та яка проводиться 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.

В цілому, до визначення податкових термінів, пов'язаних з бухгалтерським обліком, діє правило, що якщо в ПКУ відсутнє трактування їх змісту, то використовуються значення наведені у законодавчих актах, що регулюють ведення обліку платниками податків.

Податкові повноваження місцевого самоврядування у сфері оподаткування визначаються правовими актами, що конкретизують положення ПКУ та дають змогу краще враховувати особливості умов територіальної громади у процесі реалізації їх приписів. Дія цих актів обмежується територією відповідних адміністративно-територіальних одиниць, які є територіальною базою місцевого самоврядування.

До виключної компетенції сільських, селищних, міських рад в оподаткуванні відносяться повноваження встановлення місцевих податків і зборів відповідно до ПКУ та прийняття рішень щодо надання передбачених законодавством щодо них пільг [273].

Окремо необхідно виділити важливу роль в попередженні та виявленні фактів ухилення від податків вихідних державних законодавчих норм щодо застосування в обліковому процесі бізнесу для формування податкових зобов'язань реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій [263].

Для забезпечення використання державних законодавчих норм та міжнародних документів, що застосовуються в Україні в сфері регулювання

облікового процесу податків і податкового контролю важливе місце займають підзаконні нормативні акти органів виконавчої влади, які видаються як розпорядчі документи на підставі і для виконання законів задля їх подальшої конкретизації та розвитку.

У такому контексті в процесі ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням, використовуються положення про документальне забезпечення записів та інвентаризацію активів та зобов'язань, система обов'язкових синтетичних бухгалтерських рахунків та рекомендаційних субрахунків, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, нормативні документи з адміністрування податків та подання податкової звітності.

Регулювання бухгалтерського обліку податків і податкового контролю та використання їх інформаційних ресурсів в процесі адміністрування податкових платежів здійснюються не тільки за рахунок нормативно-правових актів законодавчої і виконавчої влади, але і потребує залучення рекомендаційно-консультаційних матеріалів з фахових питань формування об'єктів оподаткування, розрахунку податкових зобов'язань та їх сплати платниками податків.

Четвертий рівень інформаційного забезпечення оподаткування платників податків (рис. 1.10) ґрунтується на методиках і методичних рекомендаціях та роз'ясненнях виконавчих органів влади щодо організації відображення господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням, за допомогою системи елементів бухгалтерського обліку та здійснення податкового контролю. Документи цього рівня не містять нових правових норм, носять роз'яснювальний, інформаційний та рекомендаційний характер і можуть змінюватися та/або доповнюватися в процесі практичної діяльності, пов'язаною з оподаткуванням платників податків.

Основними документами цього рівня у сфері оподаткування необхідно вважати методичні рекомендації обліково-контрольного характеру та податкові консультації.

Зміст цих документів може трактуватися тільки з урахуванням положень базових нормативно-правових актів, які носять обов'язковий характер.

Найбільш важливі методичні рекомендації, що забезпечують процес бухгалтерського обліку і податкового контролю в сфері оподаткування, регулюють організацію:

1) бухгалтерського обліку основних засобів, нематеріальних активів, запасів, фінансових витрат, витрат за окремими класифікаційними видами економічної діяльності та заповнення форм фінансової звітності.

В системі оподаткування платників податків найбільш вагоме значення має облік витрат та вплив їх елементів на формування прибутку за окремими видами економічної діяльності. На жаль, сьогодні більшість органів виконавчої влади не використовують надане їм право розробляти методичні рекомендації з обліку витрат відповідно до галузевих особливостей, що особливо важливо для організації облікового процесу при формуванні прибутку як об'єкта оподаткування.

Платники податків, що здійснюють господарську діяльність за різними видами економічної діяльності мають свою технологічну специфіку у формуванні витрат, яку необхідно враховувати. Відсутність чіткого обліку та контролю витрат за окремими видами економічної діяльності призводить до втрати достовірності розрахунку фінансових результатів, що може мати серйозні наслідки в оподаткуванні прибутку.

2) податкового контролю з питань проведення перевірки загальних положень податкового законодавства, зустрічних звірок, оформлення та реалізації матеріалів фактичних і документальних перевірок платників податків, проведення перевірок достовірності, повноти нарахування та сплати окремих видів податків.

На сьогодні, коли податкове законодавство України є недосконалим та потребує більш детального тлумачення з метою налагодження партнерських відносин держави з платниками податків, важливу роль відіграють податкові консультації.

В науковій літературі відзначається, що податкове консультування процесу оподаткування платників податків за увесь період незалежності України пройшло два етапи свого становлення: перший етап – період податкових роз'яснень; другий

етап – період власне податкових консультацій. До формалізації правового механізму податкового консультування в Україні функціонували податкові роз'яснення і, фактично, податкові роз'яснення виступали першою формою податкового консультування в незалежній Україні [23, с. 79].

Визначення податкової консультації закріплено у ПКУ. Індивідуальна податкова консультація визначається як роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій. Узагальнююча податкова консультація визначається як оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства.

Внутрішні робочі документи платників податків в частині забезпечення управління та регулювання питань оподаткування мають бути представлені локальними індивідуальними нормативними актами суб'єктів господарювання щодо інструментів податкової політики та облікової політики в сфері відображення господарських операцій, пов'язаних з податками, в бухгалтерському обліку.

Для адаптування загальних норм бухгалтерського обліку і державної податкової політики до умов господарської діяльності платників податків законодавство дозволяє суб'єктам господарювання вести власну політику в сфері податків та їх обліку, яку вони формують та затверджують самостійно.

Політика платника податків у сфері оподаткування і бухгалтерського обліку податків – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для оптимізації в межах діючих обов'язкових норм

законодавства розрахунків податкових зобов'язань, ведення їх обліку, складання та подання податкової звітності.

Податкову політику слід розглядати як сукупність дій платника податків щодо побудови податкової системи шляхом оптимізації законними способами формування податкових зобов'язань з метою забезпечення самодостатнього розвитку. Податкова система відносно платника податків – це наявні податки, закріплені ПКУ, та їх механізми нарахування, сплати, контролю і відповідальності.

Головною метою формування ефективної податкової політики є створення адекватної системи оподаткування платника податків, яка буде сприяти розвитку його господарської діяльності та надходженню доходів в бюджети відповідно до діючого законодавства.

Очевидним є той факт, що податкова політика платника податків як інструмент ефективного управління податками повинна забезпечити досягнення балансу інтересів держави, територіальних громад, бізнесу і населення.

Формування облікової політики щодо оподаткування повинно задовольнити потреби управління в інформації для виявлення об'єктів і бази податків, розрахунку податкових зобов'язань, складання податкової звітності та сплати податкових платежів у тісному взаємозв'язку з бухгалтерським обліком на основі господарських операцій платника податків.

Тому на рівні платників податків необхідно формувати єдину облікову систему на основі бухгалтерського обліку, яка на підставі правил ПКУ і законодавства про бухгалтерський облік має забезпечити виконання функцій податків і обліку, попереджувати та виявляти факти ухилення від податкових зобов'язань [102].

Окремі наукові напрацювання в сфері податкової і облікової політики для потреб професійної діяльності платників податків зробили Коваль Н.І. [101; 102; 231], Подолянчук О.А. [101; 102; 231], Гудзенко Н.М. [102], Короткова О.В. [110], Осадча О.О. [219], Святаш С. В. [298], Чижевська Л. В. [332].

Саме на основі інформації, що створюється в процесі бухгалтерського обліку за правилами податкової і облікової політики суб'єктів господарювання, платники

податків і держава формують власні системи управлінського аналізу як менеджменту в сфері оподаткування (рис. 1.11).

Облікова політика в сфері оподаткування платників податків є складовою частиною їх облікової політики, що забезпечує господарську діяльність.

Ухвалення ефективних управлінських рішень в організації оподаткування платників податків можливо лише за умов об'єктивності, достовірності та повноти відображення інформації, пов'язаної з господарськими операціями, які покладені в основу формування податкових зобов'язань, в бухгалтерському обліку.

Платникам податків необхідна облікова система, яка б не допускала можливість створювати помилки чи приховувати дані процесу оподаткування або виявляла б їх ще на етапі обробки господарських операцій, унеможливаючи відображення такої інформації при формуванні показників податкових розрахунків. Інформаційна складова, яка формується в обліковій системі має не викликати сумнівів в державних податкових органах щодо правильності нарахування та повноти сплати податкових платежів.

Вирішення проблеми нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку процесу оподаткування платників податків відповідно до їх податкової політики щодо відображення господарських операцій, пов'язаних з формуванням податкових зобов'язань та здійсненням податкового контролю, направлено на виявлення та попередження ухилень від податків, потребує спільних зусиль державних органів влади і науковців різних країн.

Важливою складовою в сфері забезпечення створення ефективних обліково-контрольних інструментів попередження та виявлення ухилень від податків є одержані результати досліджень, які здійснюються на науковому рівні. Вчені в своїх дослідженнях звертають увагу як на вирішення потреби забезпечення діючого законодавства в сфері оподаткування системою бухгалтерського обліку, контролю, аналітичними розрахунками для використання у професійному середовищі, так і на виклики необхідності удосконалення нормативних актів, пов'язаних з податковими надходженнями до бюджетів держави і територіальних громад.

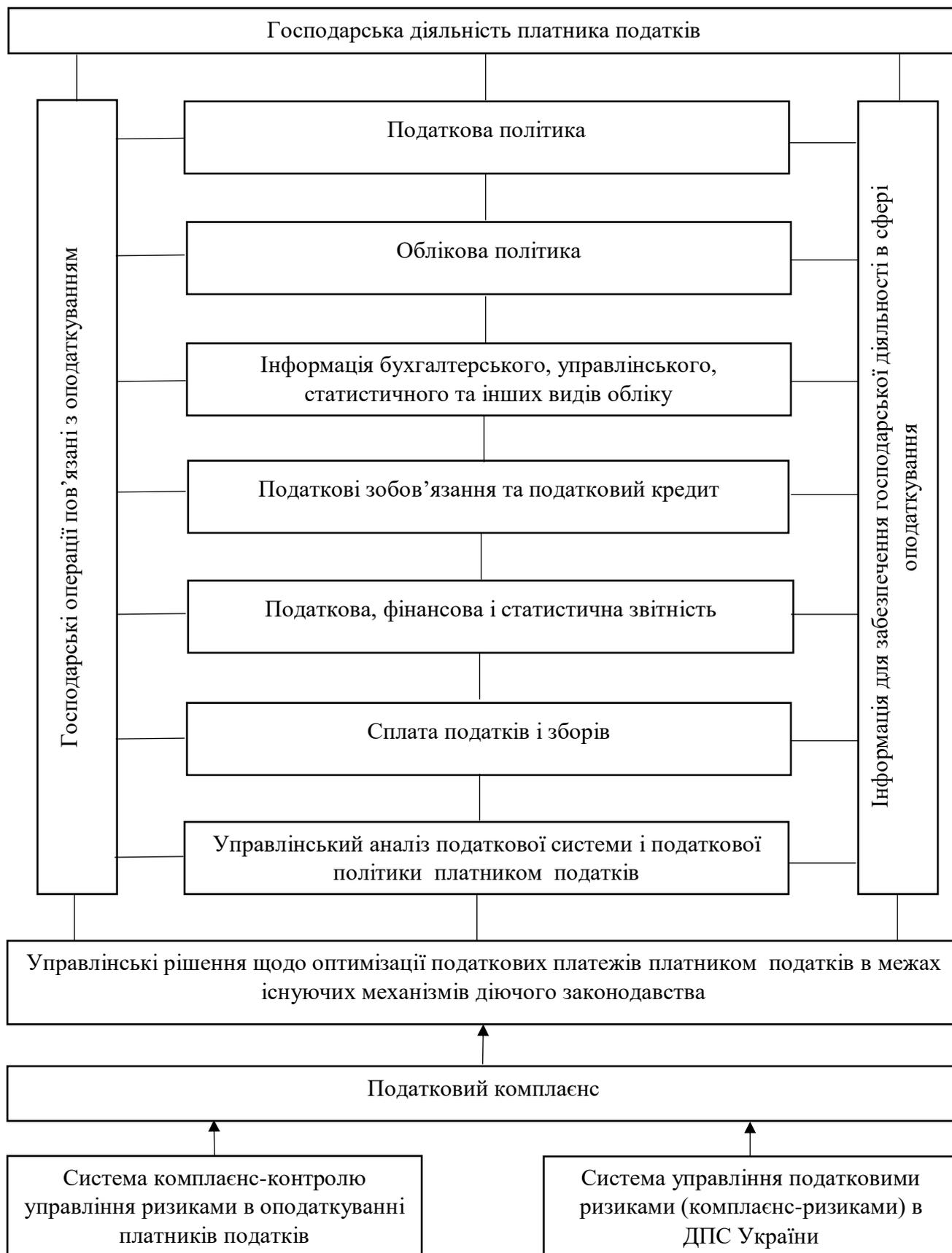


Рис. 1.11. Механізм використання податкової і облікової політики в системі управління податками

Джерело: систематизовано автором.

Облік, контроль і аналіз на основі наукових підходів стають інструментами управлінської системи, які здатні забезпечувати діючу політику в оподаткуванні та виявляти в ній як поточні проблеми, так і стратегічні виклики. На обліково-аналітичну інформаційну систему покладається додатковий пласт завдань, направлених на забезпечення здійснення достовірних розрахунків податкових зобов'язань платників податків.

Дослідження в цьому напрямі допомагають встановити спільні підходи, наявні знання та кращі практики як на зарубіжному, так і вітчизняному рівні. При цьому, у нормативно-правові акти у сфері оподаткування періодично вносяться зміни і доповнення, що значно поліпшує роль бухгалтерського обліку у формуванні податкових зобов'язань платників податків.

Розвиток наукових досліджень щодо бухгалтерського обліку, аналізу і податкового контролю як інструментів формування достовірних, повних і своєчасних податкових надходжень до бюджетів держави і територіальних громад розглянемо в контексті публікацій у зарубіжних і вітчизняних фахових виданнях.

Насамперед, здійснимо вивчення доступної інформації, яку можливо систематизувати в аспекті визначення проблем обліку в оподаткуванні як інструменту попередження та виявлення фактів ухилення від сплати податків щодо:

- частоти пошуку термінології користувачами мережі Internet за допомогою сервісу Google Trends;
- публікаційної активності результатів досліджень в наукометричній базі даних SCOPUS.

При формуванні запитів для потреб дослідження ми використовували терміни «облік податків» (tax accounting), «ухилення від сплати податків» (tax evasion) та словосполучення «бухгалтерський облік, податки, ухилення від сплати податків» (accounting tax evasion) та такі критерії як часовий період, пошук в інтернеті та інформаційні ресурси всього світу.

Аналіз пошукових запитів за допомогою сервісу Google Trends, які здійснюються користувачами через пошукову систему Google, дозволяє

встановити рівень зацікавленості користувачів в тематиці дослідження.

Бібліометричний аналіз наукових публікацій, що індексуються в наукометричних базах даних SCOPUS покаже стан вивчення тематики світовою науковою спільнотою.

Результати вивчення популярності пошукових звернень до терміну «облік податків» та його англomовного відповідника «tax accounting» наведені на рис. 1.12.

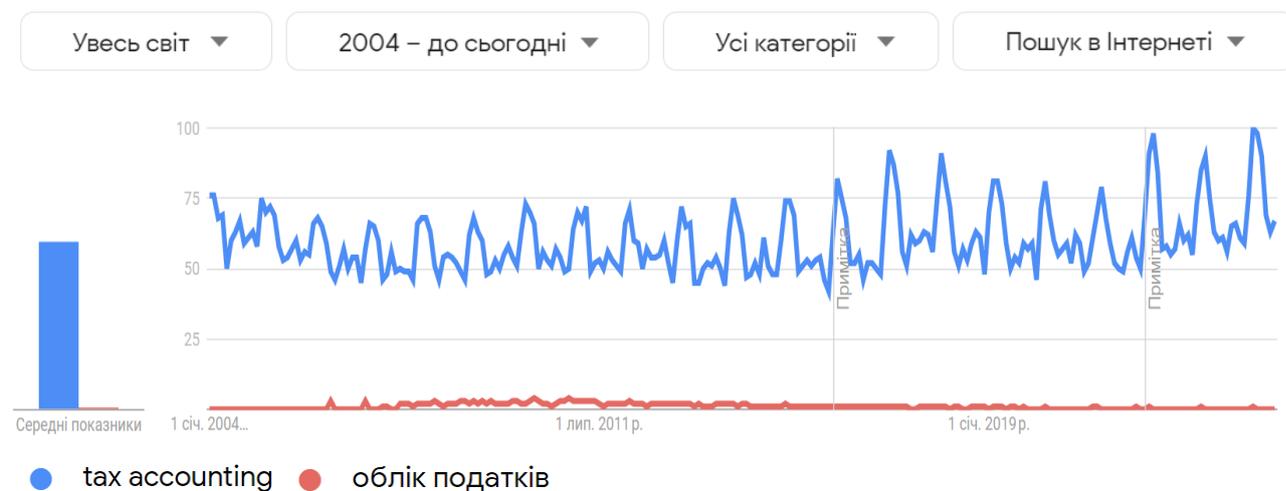


Рис. 1.11. Динаміка активності користувачів щодо пошукових запитів терміну «облік податків» в англomовному відповіднику «tax accounting» у світі за період з 2004 р. по 2024 р.

*Джерело:* побудовано за допомогою сервісу Google Trends [283].

З рис. 1.12 очевидно, що у світі існує високий рівень зацікавленості питаннями обліку податків. Протягом 2014 – 2024 р. середнє значення інтересу користувачів до терміну «tax accounting» становило 60 %, при цьому найменший показник спостерігався в грудні 2015 р. – 42 %, а найвищий – у лютому 2024 р. -100 %. Що стосується запитів українською мовою, то їх кількість є незначною, середній показник за досліджуваний період був на рівні 1 %, а найвище значення було в квітні та грудні 2010 р. – 4 %, що напевно було пов’язано з розробкою та введенням в дію ПКУ. Серед країн світовими лідерами у пошукових запитах терміну «tax accounting» є Ефіопія, Австралія, Філіппіни, Південно-Африканська Республіка, Канада.

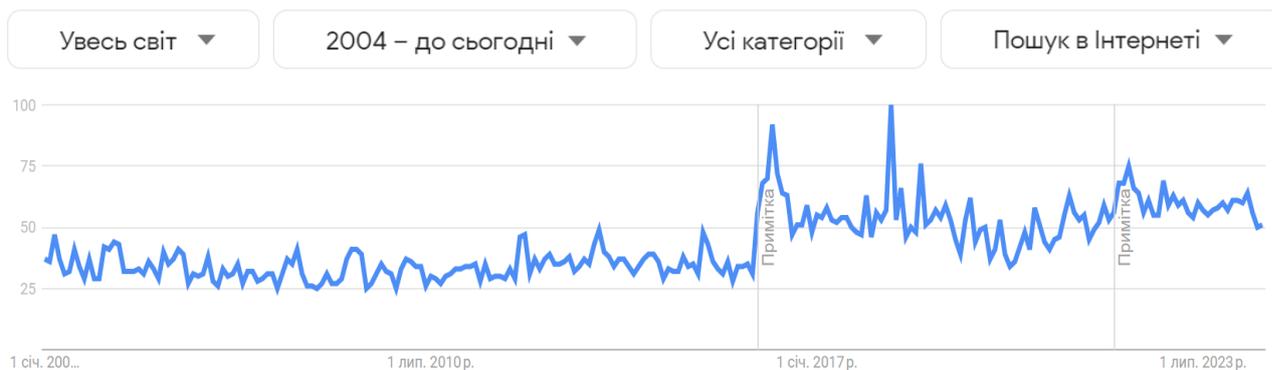
Що стосується терміну «облік податків», то безперечним лідером у пошуку є Україна в трактуванні поняття невизнаного у податковому законодавстві – «податковий облік». Зрозумілою є і динаміка пошуків цього поняття (рис. 1.13), оскільки найбільша активність щодо запитів відмічається за наявною інформацією з 2007 р. по 2010 р., що, очевидно, пов'язано з необхідністю реформування українського податкового законодавства, яке визначало починаючи з 1995 р. необхідність ведення платниками податків окремого податкового обліку. З 2011 р., у зв'язку з прийняттям у 2010 р. ПКУ, інтерес до податкового обліку в Україні значно знизився і, особливо, пішов на спад з 2015 р., коли податкове законодавство визнало, що основою в системі інформаційного забезпечення оподаткування є бухгалтерський облік за національними і міжнародними стандартами відповідно до облікової політики платників податків.



Рис. 1.13. Динаміка активності користувачів щодо пошукового запиту терміну «облік податків» (податковий облік) в Україні за період з 2004 р. по 2024 р.

*Джерело:* побудовано за допомогою сервісу Google Trends [283].

Щодо поняття «ухилення від сплати податків», то світова спільнота до цієї проблеми завжди ставилася з великим рівнем зацікавленості, про що свідчить стабільна динаміка запитів за англomовним терміном «tax evasion» (рис. 1.14).



● tax evasion

Рис. 1.14. Динаміка активності користувачів щодо пошукових запитів терміну «tax evasion» у світі за період з 2004 р. по 2024 р.

*Джерело:* побудовано за допомогою сервісу Google Trends [283].

Найнижчий рівень запитів за оцінкою їх динаміки спостерігався у грудні 2009 р. і становив 25 %, а найвищий – в квітні 2018 р. – 100 %. Проведене дослідження дозволяє виділити три періоди зацікавленості користувачів до питання ухилення від сплати податків: до грудня 2015 р. – рівень запитів коливався в межах від 25 до 50 %, з січня 2016 р. по вересень 2021 р. – він знаходився в межах 100 %, а з жовтня 2021 р. до теперішнього часу він знаходився в межах 75 %.

До першої п'ятірки регіонів з найбільшою кількістю пошукових запитів терміну «tax evasion» належать Гонконг, Танзанія, Острів Святої Єлени, Маврикій, Люксембург.

Одержані результати пошуку за темою «ухилення від сплати податків» та «tax evasion», що включає результати різними мовами, дозволяють констатувати про значний інтерес до цієї проблеми у світі (рис. 1.15). Разом з тим, динаміка за темою «ухилення від сплати податків» повністю корелює з динамікою за терміном «tax evasion», про що свідчать однакові тенденції лінії тренду.

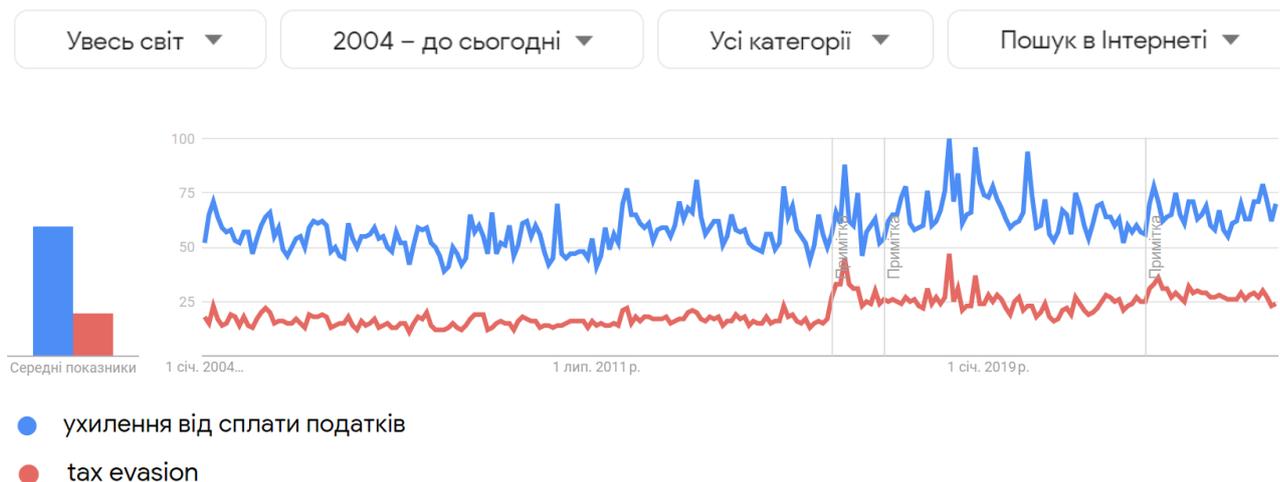


Рис. 1.15. Порівняння динаміки активності користувачів щодо пошукових запитів за темою «ухилення від сплати податків» та терміном «tax evasion» у світі за період з 2004 р. по 2024 р.

*Джерело:* побудовано за допомогою сервісу Google Trends [283].

Зростання зацікавленості щодо ролі бухгалтерського обліку в попередженні ухилення від сплати податків серед користувачів інтернет-інформації спостерігається з жовтня 2016 р. До цього часу відмічалися поодинокі несуттєві сплески в межах 4 %, перший з яких відбувся в січні 2013 р. (рис. 1.16).



Рис. 1.16. Динаміка активності користувачів щодо пошукових запитів терміну «accounting tax evasion» у світі за період з 2004 р. по 2024 р.

*Джерело:* побудовано за допомогою сервісу Google Trends [283].

З рис. 1.16 можемо спостерігати, що розпочинаючи з грудня 2016 р. по жовтень 2019 р. був найбільш активний період пошуку термінології щодо взаємозв'язку бухгалтерського обліку та ухилення від сплати податків («accounting tax evasion»). З листопада 2019 р. зацікавленість хоча і знизилася, однак тема не перестає бути актуальною, оскільки рівень запитів жодного разу не опускався нижче 12 %. В регіональному розрізі найбільше зацікавлення ця тема викликає у користувачів з Гонконгу, Остріву Святої Єлени, Малайзії, Об'єднаних Арабських Еміратів, Ефіопії.

Про важливість проблеми взаємозв'язку систем оподаткування і бухгалтерського обліку в контексті ухилень від податків свідчить аналіз публікаційної активності в цьому напрямі здійснений за наукометричною базою даних SCOPUS відповідно до предметного поля дослідження за переліком ключових слів (табл. 1.5). Як видно з табл. 1.5, проблеми бухгалтерського обліку та оподаткування є предметом обговорення науковців вже біля 200 років. Найбільша кількість публікацій виявлена в сфері бухгалтерського обліку, які охоплюють всі його об'єкти – 388971 джерело. Дослідження бухгалтерського обліку податків розпочалося дещо пізніше – в 1924 році, а їх обсяг налічує 5604 джерел. Поняття комплаєнсу почало вивчатися в 1870 році різними галузями наук, що пояснює велику кількість публікацій – 531717. Що стосується бухгалтерського комплаєнсу, то результати перших наукових досліджень, опубліковані в наукометричній базі Scopus, датуються 1958 р., а загальна їх кількість до сьогодення становить 4739 джерел. Питання ухилення від сплати податків та податкових ризиків стали цікавити науковців, відповідно, в 1918 р. та 1928 р. Разом з тим, наукове обґрунтування методів виявлення приховування податків розпочалося лише в 2010 р. та представлено в 19 публікаціях. В 1985 р. вперше було опубліковано результати дослідження щодо використання бухгалтерського комплаєнсу в оподаткуванні. Що стосується питання застосування бухгалтерського комплаєнсу як інструменту для виявлення ухилення від сплати податків, то такі публікації розпочалися лише з 2005 р., а їх загальна кількість є достатньо незначною – 39 джерел.

Кількість наукової літератури, проіндексованої в наукометричній базі даних Scopus для різних комбінацій ключових слів за період від першої публікації до теперішнього часу

Ключові слова	Кількість публікацій		Рік початку дослідження
	всього	в т.ч. за напрямками бізнес, менеджмент і бухгалтерський облік, економіка, економетрика та фінанси, науки про прийняття рішень	
accounting (бухгалтерський облік)	388971	74207	1869
tax (податки)	145495	63875	1825
accounting AND tax (бухгалтерський облік податків)	5604	3376	1924
compliance (комплаєнс)	531717	27022	1870
accounting AND compliance (бухгалтерський комплаєнс)	4739	1566	1958
tax AND risks (податкові ризики)	11029	5064	1928
tax AND evasion (ухилення від сплати податків)	3835	2549	1918
methods AND detecting AND tax AND evasion (методи виявлення приховування податків)	19	9	2010
accounting AND taxes AND compliance (бухгалтерський облік, податки, комплаєнс)	287	216	1985
accounting AND taxes AND compliance AND evasion (бухгалтерський облік, податки, комплаєнс, ухилення від сплати податків)	38	29	2005

*Джерело:* побудовано автором за даними наукометричної бази Scopus [200].

Наукометрична база даних SCOPUS, станом на серпень 2024 року, за пошуковим запитом «accounting AND tax» серед назв публікацій, їх анотацій та ключових слів, видає 5661 результат за 1924 -2024 роки.

Перша публікація, в якій згадуються податки та бухгалтерський облік, датується 1924 роком та вказує на роль бухгалтерського обліку в управлінні витратами, а податки розглядаються виключно в частині, що стосується проведення аналізу облікових даних [357]. Наступна публікація з'явилася майже через 20 років, у 1946 р., та стосувалася бухгалтерського обліку в медичній сфері, концентруючись на пропозиціях податкової економії [348].

Публікаційна активність науковців у сфері питань взаємозв'язку бухгалтерського обліку та податків з кожним роком набуває все більшої уваги (рис. 1.17).

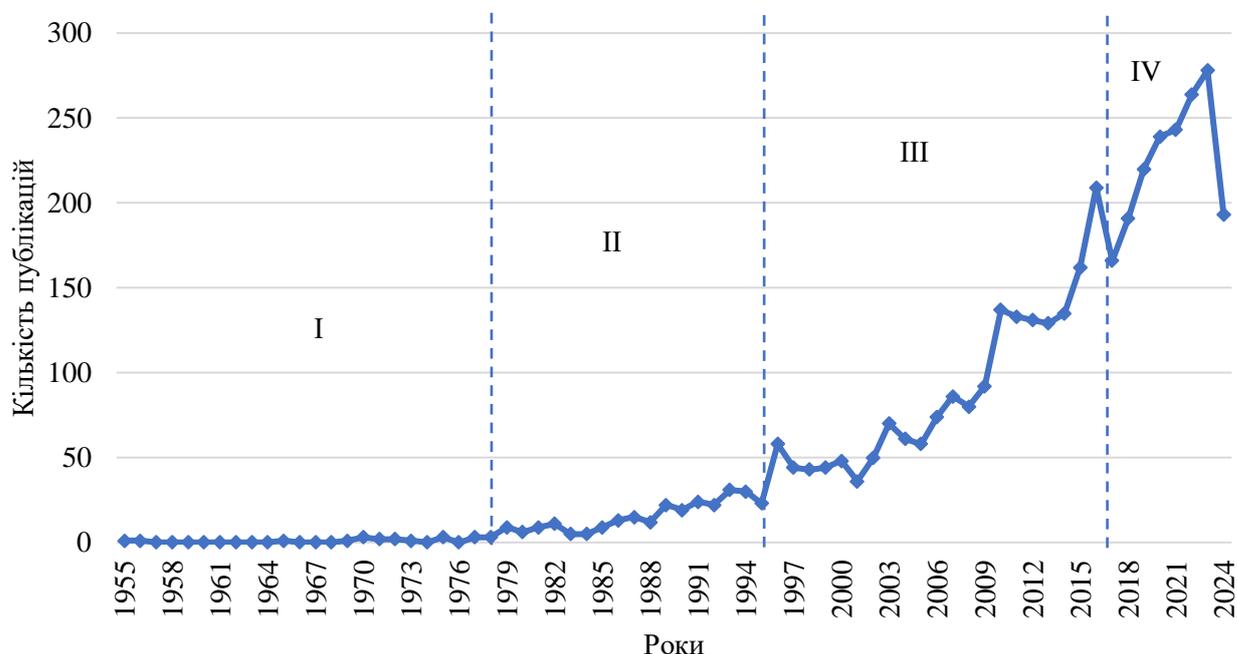


Рис. 1.17. Динаміка кількості публікацій у науковометричній базі даних Scopus за пошуковим запитом «accounting AND tax» за період 1955-2024рр.

*Джерело:* побудовано автором на основі вбудованого інструментарію Scopus [200].

Виходячи з рис. 1.17, можна виділити такі етапи наукового інтересу до дослідження питань бухгалтерського обліку податків:

I етап (1955 – 1978 рр.) – відсутність наукового інтересу до тематики дослідження;

II етап (1979 – 1995 рр.) – зародження наукового інтересу до питань тематики дослідження;

III етап (1996 – 2017 рр.) – нестійкого зростання, що характеризується нечіткою динамікою кількості наукових публікацій із зростанням, спадом та поверненням до попередніх показників;

IV етап (2017–2024 рр.) – активний розвиток наукових досліджень з постійною тенденцією до зростання кількості публікацій, яка у 2024 р. досягла свого максимуму.

Варто відзначити, що найбільше результатів наукових досліджень було опубліковано у вигляді статей в наукових журналах – 80,8 %. Інші публікації були розміщені в книгах та їх окремих розділах – 9,6 %, оглядах – 4,6 %, збірниках доповідей на конференціях – 3,2 %.

Українськими дослідниками в наукометричній базі Scopus станом на 2024 р. опубліковано лише 64 праці у сфері обліку податків, перша з яких датується 2005 р. (рис. 1.18).

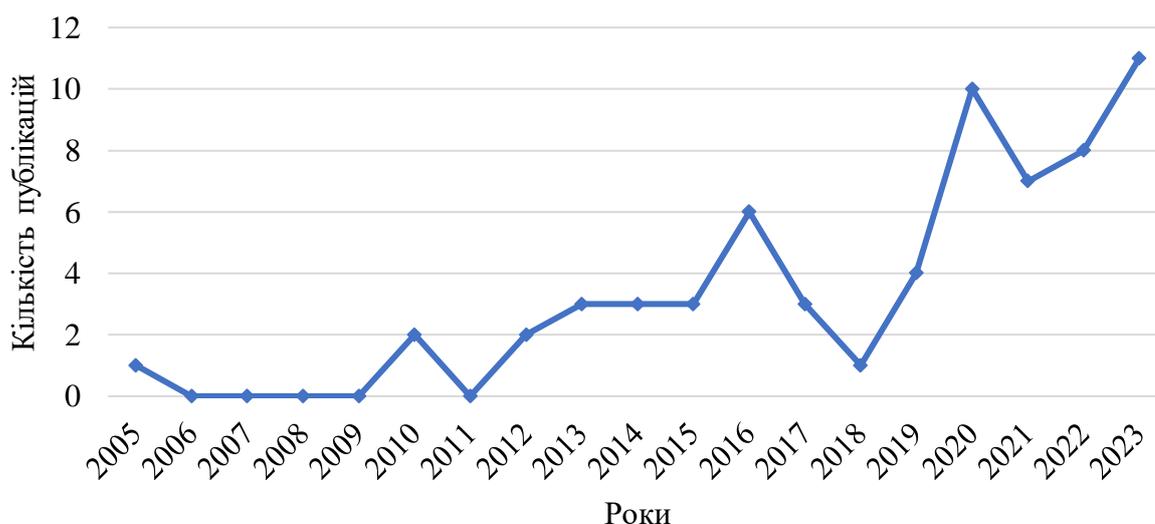


Рис. 1.18. Динаміка кількості публікацій українських науковців у наукометричній базі даних Scopus за пошуковим запитом «accounting AND tax» за період 2005 -2024 рр.

*Джерело:* побудовано автором на основі вбудованого інструментарію Scopus [200].

Серед вітчизняних науковців аспекти організації обліку, аналізу і податкового контролю є теж важливим об'єктом дослідження в аспекті використання їх інструментів для побудови системи виявлення і сплати податкових зобов'язань та запобігання ухилень від податків. Проте, на сьогодні, у зв'язку з постійними змінами в нормативно-правовому законодавстві України у сфері оподаткування найбільш актуальними є результати наукових досліджень, здійснені у цій сфері після 2015 року.

Починаючи з 2015 року після внесення змін до ПКУ розпочалося зближення потреб в інформаційних ресурсах у системі оподаткування платників податків з даними рахунків бухгалтерського обліку.

Діюча система оподаткування в Україні в новій редакції ПКУ 2015 року визнала бухгалтерський облік як основний інструмент інформаційного забезпечення адміністрування податків і стала потребувати нових підходів до побудови обліку господарських операцій, пов'язаних з податковими зобов'язаннями платників податків.

При цьому, необхідність адаптації положень ПКУ до вимог облікової політики платників податків, удосконалення облікових процедур для потреб забезпечення вимог податкового законодавства та подальшого розвитку ефективного використання інструментів обліку в оподаткуванні обумовили значний інтерес до потреби здійснення наукових досліджень в сфері проблем надходження податків.

В процесі підготовки даної дисертаційної роботи в основному досліджувалися наукові публікації вітчизняних вчених, які характеризували післяреформений період розвитку оподаткування, що настав у 2015 році, після внесення суттєвих змін до ПКУ, направлених на зростання ролі інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку в адмініструванні податків та вдосконалення системи виявлення і запобігання ухилень від сплати податкових зобов'язань.

За підсумками проведеного дослідження наукових публікацій, направлених на зростання ролі інструментів бухгалтерського обліку, економічного аналізу і податкового контролю в оподаткуванні, можна зробити ряд висновків.

По-перше, питанням удосконалення обліково-аналітичного та податкового процесу у сфері забезпечення достовірного і повного формування податкових зобов'язань платниками податків присвячено багато досліджень сучасних вчених економістів. Об'єктом аналізу з боку наукової спільноти стали як положення реформованого ПКУ, так і ряд правових змін, що були внесені в оподаткування в післяреформений період та з початком повномасштабного вторгнення росії.

По-друге, основною метою наукових досліджень в цей час було продовження податкової реформи з врахуванням проблематики, яка була визначена як створення конкурентних податкових умов для сталого розвитку України за рахунок вирішення завдань, які були поставлені у 2015 році [50]:

- створити сприятливі умови для розвитку економіки;
- унеможливити корупцію;
- суттєво зменшити податковий тиск;
- відновити довіру між державою і бізнесом;
- збільшити надходження до бюджетів через зростання економіки.

По-третє, наукові дослідження у сфері інтеграції оподаткування з бухгалтерським обліком як основи забезпечення достовірності формування податкових зобов'язань здійснюється за окремими напрямками, зокрема, щодо:

- організації бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних оподаткуванням платників податків;
- проведення аналітичних процедур оцінювання формування податкових платежів платників податків;
- запровадження ефективного податкового контролю як умови результативного функціонування податкової системи;
- розкриття ризиків та їх попередження в сфері ухилення від податків.

Але як попередні, так і сучасні наукові дослідження в цьому напрямі містять ряд прогалин та носять не завжди системний характер. Якщо основна увага щодо бухгалтерського обліку зосереджується на процедурах обліку ПДВ, то проблеми загального регулювання та організації обліку податків в системі рахунків бухгалтерського обліку і відображення в обліку інших окремих видів податків характеризуються відсутністю достатньої кількості публікацій, а обліковий процес в сфері рентних платежів залишається зовсім поза увагою науковців.

По-четверте, недостатніми є зусилля науковців щодо розвитку аналітичних процедур у сфері управлінського аналізу формування податкових платежів та їх сплати і здійснення податкового контролю, особливо в аспекті моделювання

взаємозалежності податків від результативних показників бізнесу та впливу податкових зобов'язань на самодостатній розвиток платників податків.

По-п'яте, в публікаціях мало коли можна зустріти адекватно сформульовані результати щодо визначення ролі інструментів бухгалтерського обліку у процесах протидії ухиленню від оподаткування. Проблеми ухилення від сплати податків, як правило, досліджується в контексті правових питань.

Необхідно зазначити, що в даний час з метою пошуку раціонального розв'язання проблемних питань в оподаткуванні на основі НСДУ є нагальна потреба у продовженні проведення вітчизняними вченими досліджень в контексті реалізації податкової політики у сфері її облікового забезпечення на основі національних і міжнародних стандартів.

Перспективними і такими, що потребують вирішення сьогодні питаннями розвитку бухгалтерського обліку, економічного аналізу та податкового контролю в сфері оподаткування залишаються:

1) адаптація правил ПКУ до можливостей облікової системи платників податків в контексті формування економічних показників;

2) відображення об'єктів і бази оподаткування за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку;

3) побудова облікової політики в сфері оподаткування на основі податкової політики платників податків;

4) формування системи рахунків для відображення податкових зобов'язань;

5) відображення господарських операцій з нарахування податкових платежів і податкових витрат в системі подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку;

б) упорядкування розрахунків по сплаті податків з використанням спеціального рахунку акумулювання грошових коштів для перманентного погашення податкових зобов'язань;

7) уніфікація показників фінансової, податкової і статистичної звітності.

В контексті вирішення цих проблемних питань найважливіше місце займає гармонізація інформаційної бази для оцінювання бізнесу та здійснення податкових

розрахунків для потреб оподаткування. Сутність наявних розбіжностей і можливості їх ліквідації, як приклад, розглянемо на проведеному аналізі використання в обліку і оподаткуванні двох показників.

Перший – це «дохід», який як поняття використовує ПКУ для оцінювання платників податків в різній інтерпретації з визначенням окремих його складових та без трактування змісту «чистого доходу».

Національне законодавство з бухгалтерського обліку дає визначення понять «доходи» та «чистий дохід» [259]. Доходи трактуються як збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). Чистий дохід визначається в контексті реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) як дохід, шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Виходячи з цього трактування, поняття доходу можна визначити як суму чистого доходу наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Водночас, поняття «дохід» від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), який використовується в ПКУ визначається за правилами бухгалтерського обліку для застосування в оподаткуванні прибутку.

За МСБО та МСФЗ дохід визначається як збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу [176].

В нормативних документах ЄС в розумінні доходів використовується поняття «обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) (оборот)», показник якого використовується в українській статистиці та визначається за ціною продажу відвантаженої за межі підприємства готової продукції (товарів, послуг), що зазначена в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками)

документах (уключаючи продукцію (товари, послуги) за бартерним контрактом), за вирахуванням суми податку на додану вартість (ПДВ) [154].

Другий показник – це «основні засоби», які ПКУ характеризує як матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі і невиробничих основних засобів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

В національному законодавстві з бухгалтерського обліку поняття «основних засобів» визначається як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [207].

За МСБО [172] основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх:

- а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;
- б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Отже, така різноманітність у підходах до визначення термінологічних понять, що характеризують господарську діяльність в різних нормативних документах, на прикладі тільки двох показників, свідчить про наявну складність використання інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку в адмініструванні податків та можливість впливу такого роз'єднання їх змісту на створення умов ухилення від податкових зобов'язань.

Потреба у розвитку оподаткування і бухгалтерського обліку на засадах стандартизації, уніфікації та приведення у відповідність до вимог запобіганню

ухилень від сплати податків пов'язана також з міжнародними інтеграційними процесами та європейською орієнтацією України.

Система належного нормативно-правового забезпечення обліку і податкового контролю процесу оподаткування та її наукового обґрунтування є важливою запорукою високого достовірного рівня виявлення бази нарахування податків, розрахунку і сплати податкових зобов'язань. Без такого забезпечення податкова політика держави приречена на значні втрати від податкових ухилень, а платники податків на штрафи, пені та банкрутство.

Лише за умов підвищення ролі бухгалтерського обліку в оподаткуванні, як основного інструменту адміністрування податків, Україна може забезпечити стабільні надходження до бюджетів, інвестиції у самодостатній розвиток національної економіки, прозорість та справедливість у розподілі доходів, довіру між державою та суспільством та ефективне реагування на виклики сучасності.

### **1.3. Фіктивні господарські операції в сфері оподаткування як об'єкти бухгалтерського обліку**

Економічна діяльність завжди має матеріально-фінансовий інтерес і є сферою злочинних посягань на життєвоважливі потреби населення. Крадіжки, тіньова економіка, корупція, хабарництво, контрабанда, збиткова діяльність і банкрутство, порушення в системі державних закупівель, спекуляція, незаконне використання ресурсів та створеної доданої вартості, ухилення від оподаткування, непрацюючі кредити банків та інші негативні явища сьогодні спостерігаються на всіх ділянках розвитку українського суспільства.

Високий рівень негативних явищ в побудові економічного механізму організації господарської діяльності є не тільки підґрунтям фінансової злочинності, але й серйозною загрозою для національної безпеки держави, особливо в умовах війни з росією та післявоєнної відбудови країни.

Злочинність в економічній сфері поглиблює розшарування населення за рахунок застосування несправедливих інструментів в управлінні доходами,

порушує бюджетну систему, створює умови зростання боргів держави, деформує політичне і суспільне життя країни. Тіньові доходи створюють умови для формування тіньової влади, тіньової політики і тіньової судової системи.

Майже 100 відсотків українців основними проблемами України вважають війну, корупцію, руйнування, тіньову економіку та приховане безробіття [346]. За розрахунками економістів через корупційні схеми щорічно Україна втрачає доходи державного бюджету та інвестиційні надходження в сумі 955 млрд. грн. [297].

Економічні негаразди впливають на погіршення фінансових результатів українських підприємств та збільшення частки збиткового бізнесу.

Нинішні тенденції свідчать про те, що все більше суб'єктів господарювання для створення тіньових доходів практикують фіктивні операції з активами, власним капіталом і зобов'язаннями, які є основою бухгалтерського обліку.

Проблема облікового та правового визнання фіктивних господарських операцій має велике значення для підприємств, органів державного контролю і регулювання, а також для акціонерів, інвесторів та інших стейкхолдерів бізнесу, господарюючих суб'єктів бюджетної сфери держави. Недостатня чіткість та однозначність у визначенні таких операцій призводять до неправильних управлінських рішень, великих фінансових збитків та втрати довіри до економічної системи загалом.

Фіктивні господарські операції створюють загрозу для економіки та суспільства в цілому використовуються для відмивання грошей, ухилення від сплати податків, дестабілізації ринку, зайвого збагачення тощо, зменшують конкурентоздатність на ринку, знижують виробництво продукції (товарів, послуг) та зупиняють інвестиційні потоки. Водночас, збільшуються прибутки власників суб'єктів, що здійснюють такі операції як безпосередньо, так і на довготривалу перспективу.

Однією найпоширенішою сферою здійснення фіктивних господарських операцій є оподаткування, з метою ухилення від податкових зобов'язань, що дозволяє незаконне використання коштів держави і територіальних громад.

Таким чином, облікові аспекти виявлення та зупинення фіктивних господарських операцій є важливим завданням в сучасних умовах економіки. Ефективне вирішення цієї проблеми потребує комплексного підходу, що включає як вивчення міжнародного досвіду, так і оновлення вітчизняного законодавства в сфері обліку, аудиту, аналізу, оподаткування, моніторингу. Така стратегія дозволить надійно регулювати проблему та запобігати негативним наслідкам фіктивних господарських операцій при формуванні доходів державного та територіальних бюджетів.

Фіктивні господарські операції, як об'єкти бухгалтерського обліку, є новим видом інструментів серед злочинних посягань у сфері функціонування підприємств України, та суспільно небезпечним явищем, що виникло практично одночасно з розвитком ринкової економіки.

Сутність господарських операцій та обґрунтування їх ролі у формуванні активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства розкрито в теорії бухгалтерського обліку та багатьох наукових працях.

Разом з тим, вивчення стану наукових розробок питань визначення змісту, запобігання та виявлення фіктивних господарських операцій в Україні в сфері бухгалтерського обліку показало, що на сучасному етапі розвитку бізнесу спеціального комплексного дослідження з цих проблем не проводилося. Бухгалтерський облік не має в своєму розпорядженні достатніх методичних розробок про підходи до визнання фіктивних господарських операцій, умови, які сприяють їх вчиненню та комплекс можливих попереджувальних заходів для забезпечення формування достовірних інформаційних ресурсів стейкхолдерам.

В аспекті вивчення загальних питань сутності господарських операцій варто відзначити публікації таких авторів, як: Безінська О. [13], Болмат Г.А. [169], Бутинець Ф. Ф. [25], Глушаченко А.І. [169], Головка І. О. [54], Гончар В.П. [169], Ковтун І. В. [323], Кравченко В. [111], Маренич Т. Г. [148], Михайлов М.Г. [169], Орлова О. [216], Резнікова В. [289], Смолів К. [304], Хмелевська А. В. [323], Швець В. Г. [335].

Окремо питання фіктивних господарських операцій як об'єктів

бухгалтерського обліку досліджували: Гетьманцев Д. О. [51], Дутчак В. Ф. [74], Дутчак Р. Р. [74], Канцедал Н. А. [97; 98], Канцедал Ю. А. [97], Лазебник Л. [130], Лега О. В. [98], Лісовий А. В. [282], Лучко М. Р. [143], Мустафаєв Ю. [242], Оніщик А. В. [130; 215], Попелюк В. [242], Проскура К. П. [282], Січеславський І. [301].

Основними напрямками їх розвідок стали:

✓ управлінський контроль над обліково-аналітичним забезпеченням вирішення господарських спорів щодо нереальних господарських операцій підприємства [74];

✓ парадокси боротьби з фіктивними операціями в економіці України та способи їх подолання у кризовий період [97];

✓ податкова кваліфікація дій платників податків та критерії нереальності господарських операцій у контексті протидії ухиленню від оподаткування [51];

✓ класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання [130];

✓ невизначеність та ймовірність господарських операцій в сфері бухгалтерського обліку [143];

✓ документальний контроль як спосіб ідентифікації фіктивних господарських операцій платників податків [98];

✓ питання недійсності господарського договору з підстав учинення господарських операцій з ознаками фіктивності (нереальності) [242];

✓ документальне обґрунтування ризиків фіктивності здійснених платниками податків операцій з постачання товарів у податкових перевітках [282].

Сьогодні економічний механізм господарської діяльності України в не дуже сприятливому стані не тільки від війни з росією, але й через негативний вплив процесів, пов'язаних із створенням і відмиванням доходів незаконного походження. Природно, ці процеси через фіктивні господарські операції проникають у всі сфери національної економіки призводять до непоправних втрат державного і місцевих бюджетів, зачіпають життєвоважливі інтереси людей.

Для всіх структур, пов'язаних із створенням і відмиванням доходів незаконного походження характерне використання фіктивних господарських

операцій, направлених на свідоме перекручування даних про реальні розміри господарювання, наявні ресурси, витрати, одержані прибутки та їх розподіл.

В Україні вже на сьогодні застосовується унікальний економічний механізм, що дозволяє окремим соціальним групам населення жититися за рахунок тіньової економіки, боргів держави, інфляції, курсу національної валюти, несплати податків, нееквівалентного обміну результатів господарської діяльності між учасниками ринкових відносин, перерозподілу і захоплення чужої власності, постійного зубожіння значної частин населення.

На сьогодні в Україні рівень створення та відмивання доходів незаконного походження за участі фіктивних господарських операцій, що відображаються та або залишаються поза увагою облікових систем бізнесу і бюджетних установ, побудованих на різних формах власності, є високим, про що свідчать показники табл. 1.6 та 1.7.

Таблиця 1. 6

Характеристика фактів порушень і недоліків, виявлених впроцесі ревізій, перевірок і аудиту Державною аудиторською службою України у 2023 році

млрд грн

Види порушень	Всього	в тому числі ресурси	
		державні	комунальні
1	2	3	4
<i>Виявлено в процесі ревізій та перевірок</i>			
1. Порушення законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	211,0	202,6	1,8
2. Порушення законодавства у сфері закупівель	107,9	57,8	49,3
3. Факти неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	14,5	14,1	0,4
4. Факти неефективних управлінських рішень або ризикових операцій, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у подальшому	22,3	22,2	0,1
Разом	255,7	296,7	51,6

1	2	3	4
<i>Виявлено в процесі аудиту</i>			
1. Факти неефективних управлінських дій(рішень) або ризикових операцій, що призвели до упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат	79,1	57,8	21,3
2. Факти неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести (свідчити) про упущені вигоди/неотримані доходи або продуктивні/зайві витрати	47,3	32,9	14,4
3. Порушення законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	0,9	0,8	0,1
4. Порушення законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	0,5	0,5	0,0
Разом	127,8	92,0	35,8
Всього	483,5	388,7	87,4

*Джерело:* узагальнено за даними [63].

Таблиця 1.7

**Кримінальні правопорушення, вчинені на підприємствах, установах,  
організаціях України**

Роки	Обліковано кримінальних правопорушень		Установлена сума матеріальних збитків, тис грн
	всього	в т.ч. проти власності	
2020	49728	24021	5920965
2021	48005	23255	11918748
2022	35471	15913	9921102
2023	51655	25215	37830669

*Джерело:* узагальнено за даними [221].

Узагальнюючи негативні явища в економіці України, можна зробити висновок, що фіктивні господарські операції, які використовуються в бізнесі і бюджетними суб'єктами господарювання, мають потенціал тяжких наслідків для держави (рис. 1.19).

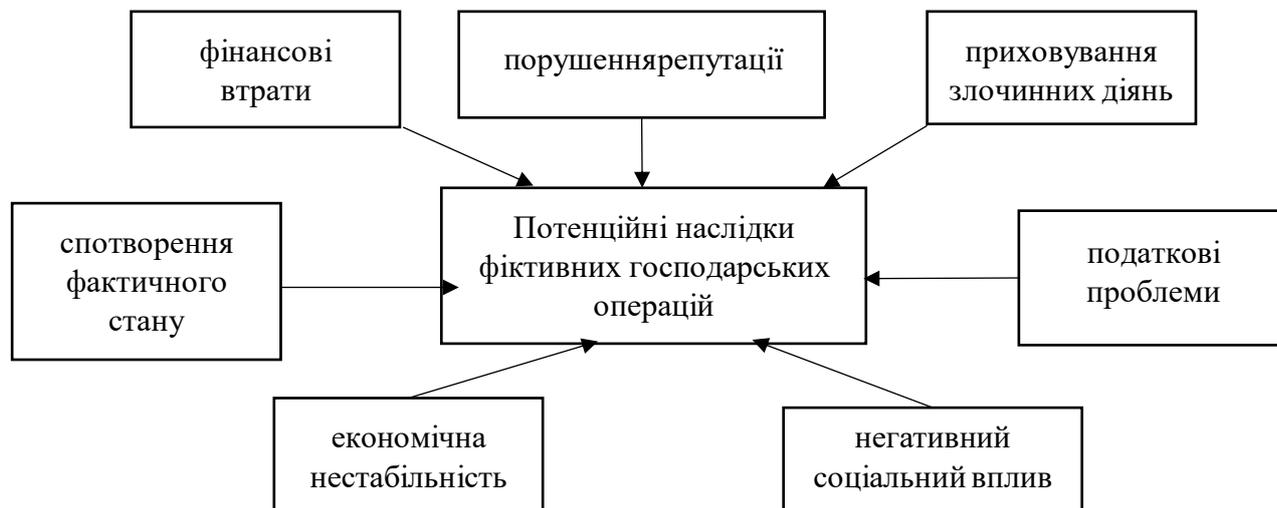


Рис. 1.19. Потенційні наслідки фіктивних господарських операцій

*Джерело:* власна розробка автора.

Згідно з наявними даними, до початку війни серед найбільш критичних перешкод для ведення бізнесу в Україні були показники «податкова адміністрація» і «ставка податків» (додаток Л).

З ускладненням механізму функціонування підприємств в ринкових умовах кардинально змінюються схеми вчинення маскування та приховування економічних злочинів в сфері присвоєння активів через ухилення від податкових платежів.

За умови обмежених наукових досліджень і методичних розробок в сфері наявних негативних явищ в національній економіці України, які пов'язані з господарськими операціями, що відбуваються у бізнесі і бюджетних установах значно актуалізуються питання визнання та попередження відображення в облікових системах підприємств фіктивних економічних дій або подій в господарському житті з метою створення тіньових доходів.

Значна кількість здійснених злочинів в господарській діяльності відбувається за допомогою використання фіктивних господарських операцій, які можуть мати місце в їх загальній сукупності будь-якого суб'єкта господарювання від моменту його створення і до ліквідації.

Господарські операції відображають активи, власний капітал і зобов'язання суб'єктів господарювання щодо їх розміщення, надходження, формування,

використання, вибуття, погашення. В результаті здійснення господарських операцій бізнес формує витрати, доходи, фінансовий результат та розподіляє його між учасниками господарської діяльності, а бюджетні установи – відображають доходи і видатки, необхідні для здійснення функціональної діяльності. Узагальнення господарських операцій, здійснених суб'єктами господарювання відбувається в їх обліковій системі відповідно до облікової політики.

Аналіз наукових публікацій та нормативних документів свідчить, що господарська операція є первинною основою облікової та інформаційної системи суб'єкта господарювання.

Проте необхідно зазначити, що господарська операція, як фундаментальне поняття господарської діяльності, не знайшло широкого визначення у науковій і навчальній літературі та законодавстві.

Визначення сутності дефініції «господарська операція» в аспекті бухгалтерського обліку в Україні, яка трактується в науковій та навчальній літературі та нормативних документах, представлено в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Визначення «господарська операція» у науковій і навчальній літературі та нормативних документах

№ з/п	Автор (и), нормативні документи	Визначення терміну господарська операція
1	2	3
Законодавчі акти		
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [259]	бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємств первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію
2	Положення про документальне забезпечення записів і бухгалтерському обліку [236]	факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємств Первинні документи – це документи, створені у паперовій або в електронній формі, які містять відомості про господарські операції;

1	2	3
3	Порядок встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» (загальний) [244]	Всі види операцій, договорів або домовленостей документально підтверджених або непідтверджених
Наукові публікації		
4	Маренич Т. Г. [148]	здійснений факт господарської діяльності підприємства, який приводить до змін величини або структури власних або позабалансових господарських засобів і/або джерел їх утворення.
5	Смолов К. [304]	дія двох або більше підприємств, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі цих підприємств
6	Головко І. О. [54]	будь-яка документально оформлена і виражена у грошовій формі юридично і економічно значуща дія суб'єкта господарської діяльності, пов'язана з рухом грошових коштів або матеріальних цінностей. здійснений в часі і просторі мікропроцес, який має чітко визначені початок і кінець та місце виконання.
7	Резнікова В. [289]	окремі фрагменти господарської діяльності, незалежно від того, чи утворюють вони безпосередній предмет його діяльності
8	Кравченко В. [111]	zareєстрована в системі бухгалтерського обліку інформація про факти господарського життя подія, що характеризує окремі господарські дії (факти), що викликають зміни у складі, розміщенні майна та (або) джерелах його утворення
Навчальна література		
9	Бутинець Ф. Ф. [25]	відображення здійсненого факту в бухгалтерському обліку про рух засобів підприємства, що мають грошову оцінку, як правило, за допомогою подвійного запису конкретна дія з участю будь-якого засобу, оформлена документом
10	Безінська О. [13]	діяльність, яка зумовлює зміни у фінансовому стані, активах та пасивах підприємства
11	Хмелевська А. В., Ковтун І. В. [323]	дія або подія, яка веде до змін у фінансовому стані підприємства і є наслідком вольових дій юридичних або фізичних осіб, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції тощо
12	Михайлов М.Г., Глушаченко А.І., Гончар В.П., Болмат Г.А. [169]	дія або подія, що викликає зміни в складі активів та джерел підприємств
13	Орлова О. [216]	господарські процеси, які загалом формують кругообірот засобів господарювання (капіталу) відповідного господарюючого суб'єкта
14	Швець В.Г.[335]	наслідок вольових дій юридичних та фізичних осіб, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції

Як видно з таблиці 1.8, думки авторів в літературних джерелах та визначення в нормативних документах щодо терміну «господарська операція» різняться як за сутністю поняття, так і її впливу на господарську діяльність.

Історія тлумачення терміну «господарська операція» в нормативних документах наведена в табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Історія тлумачення терміну «господарська операція» в нормативних документах

Період, роки	Нормативний документ	Визначення
1995-1999	Положення про документальне забезпечення записів і бухгалтерському обліку [236]	факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів
1999-2022	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [259]	дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємств
	Положення про документальне забезпечення записів і бухгалтерському обліку [236]	факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів
2022-по даний час	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [259]	дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємств
	Положення про документальне забезпечення записів і бухгалтерському обліку [236]	

У бухгалтерському обліку в нормативному визначенні термін «господарські операції» використовується з 1995 року, який представлявся до 2022 року як факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів [236].

На протязі 1999-2022 років господарською операцією могли вважатися дії, події та факти підприємницької діяльності, що були пов'язані з активами, майном, зобов'язаннями, капіталом, власним капіталом і фінансовими результатами [236; 259] і тільки з 2022 р. поняття «господарства операція» у нормативних документах використовується за тотожним змістом.

Базові нормативні документи [236; 259] з бухгалтерського обліку визначають на сьогодні сутність «господарських операцій» як дії або події, інформації, відомості. В контексті трансфертного ціноутворення господарські

операції – це операції, договори або домовленість, документально підтвержені або непідтвержені [244].

Термін «бухгалтерський облік», основою якого є відображення господарських операцій вживається у значенні процесу виявлення і вимірювання інформації про діяльність підприємств [259]. Первинний документ, як термін, містить поняття відомості про господарські операції [236; 259].

В літературі (табл. 1.8) під сутністю «господарської операції» обґрунтовуються факти, дії, мікропроцеси, діяльність, фрагменти, елементи, інформація, господарські процеси, наслідок.

Для упорядкування визначення поняття «господарська операція» звернемося до семантичного змісту окремих слів в Академічному тлумачному словнику української мови [3]. В ньому наводяться наступні визначення:

- 1) операція – яка небудь дія або ряд дій, об'єднаних спільною метою;
- 2) факти – дійсна невігадана подія, дійсне явище; те що сталося, відбулося на справді;
- 3) дії – робота, діяльність, здійснення чого-небудь; події – те що відбувалося або відбулося, сталося; явище, факт;
- 4) процес – сукупність послідовних дій, засобів, спрямованих на досягнення певного наслідку, тоді мікропроцес – окремі дії спрямовані на досягнення певного наслідку
- 5) діяльність – праця, дії людей в якій-небудь галузі;
- 6) елемент – основи, складова частина чого-небудь;
- 7) інформація – відомості про які-небудь події, чи діяльність;
- 8) відомості – певні факти, дані про кого-, що-небудь.

Щодо терміну «фрагменти», визначення якого відсутнє [3], то з латинського *fragmentum* – яка-небудь частина цілого.

Виходячи з такого концептуального підходу, господарську операцію в бухгалтерському обліку можна трактувати як економічну дію або подію, яка здійснюється в процесі господарювання та створює сукупність інформації, що викликає зміни в структурі активів і зобов'язань та власному капіталі

підприємства.

Економічна дія характеризується тим, що вона спрямовується на зміну певної, економічно заданої, вихідної, яка потребує вирішення, ситуації щодо комбінації факторів підприємництва і на приведення її до економічного результату, що відповідає раніше визначеній меті. Будь-яка економічна дія виконується в результаті прийнятого управлінського рішення персоналом підприємства і завжди мотивована.

Виходячи із сутності господарської операції, економічна дія в діяльності суб'єктів господарювання обумовлюється двома основними факторами:

- 1) прагненням одержати прибуток;
- 2) досягненням економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку.

Економічна дія здійснюється з метою використання ресурсів для одержання прибутку або уникнення збитку, якого слід очікувати, якщо дія не буде виконана.

Господарські операції, як об'єкти бухгалтерського обліку, є основою функціонування будь-якого бізнесу і підприємств, які здійснюють діяльність за рахунок бюджетних коштів. У процесі діяльності підприємств відбувається формування їх активів, власного капіталу і зобов'язань, витрат, об'єктів господарювання, доходів та доданої вартості за елементами: податки, прибуток, інвестиційні ресурси, вартість робочої сили.

Щодо впливу господарської операції на діяльність підприємства, то його в її змісті теж визначають по різному, зокрема: зміни величини або структури власних або позабалансових господарських засобів і/або джерел їх утворення [148]; зміни у складі, розміщенні майна та (або) джерелах його утворення [111]; зміни у фінансовому стані, активах та пасивах підприємства [13]; зміни тільки у фінансовому стані [323]; рух засобів, що мають грошову оцінку [25]; рух грошових коштів або матеріальних цінностей [54]; формування кругообороту засобів господарювання (капіталу) [216].

Виходячи з теорії бухгалтерського обліку щодо побудови балансу, будь-яка здійснена господарська операція може мати вплив на один із типів змін, що

відбувається в діяльності підприємства з активами і власним капіталом та зобов'язаннями.

Отже, будь-яка господарська операція, що відображається в бухгалтерському обліку, відбувається як економічна дія або подія в господарській діяльності та обов'язково структурує активи, власний капітал і зобов'язання в процесі модифікації відповідно їх збільшуючи або зменшуючи на рівновелику суму або пермутації – незмінюючи вартості.

Господарська діяльність підприємства, яка відображається в бухгалтерському обліку, характеризується як реальними, так і фіктивними господарськими операціями, оформленими відповідно до вимог діючих нормативних актів та/або з їх порушеннями [236; 259].

Діючі нормативні документи взагалі не дають безпосереднього визначення «фіктивна господарська операція», а її тлумачення може підпадати під поняття «шахрайство», тобто будь-яку дію або бездіяльність, зокрема, неправдиві заяви, які навмисне або через необачність вводять в оману, або спроби ввести в оману будь-яку сторону з метою одержання фінансової (а також, зокрема, податкової) чи іншої вигоди або з метою уникнення зобов'язання [281].

Наявність в сукупності господарських операцій, які характеризують діяльність підприємства таких, у яких встановлено ознаки фіктивності, дає підстави визнавати його як таке, що здійснює фіктивну діяльність з метою прикриття незаконної діяльності.

Фіктивна господарська операція, відповідно до Цивільного кодексу України, може характеризуватися поняттям «фіктивний правочин», який вчинюється без наміру створення правових наслідків [114].

Рекомендації контролюючих органів також наводять ознаки фіктивності (нереальності) господарських операцій, що, в свою чергу, призводить до неоднакового застосування норм права у відносинах з платниками податків.

В сфері оподаткування контролюючі органи щодо визначення та виявлення фіктивних господарських операцій застосовують такі терміни [158]:

- ✓ нереальна господарська операція – операція з нереального постачання

(продажу) та/або нереального одержання (купівлі);

✓ нереальне постачання (продаж) – документально оформлене постачання (продаж) відповідної кількості ідентифікованого товару за безтоварною операцією або походження якого не підтверджується фактом (джерелом) його законного введення в обіг та/або реального задекларованого виробництва (характеризується недійсністю формування відповідного активу);

✓ нереальне одержання (купівля) – документально оформлене одержання (купівля) ідентифікованого товару за відповідним нереальним його постачанням (продажем).

До основних видів нереальних господарських операцій податкові органи відносять [288]:

✓ товарні, що характеризуються фактичним набуттям вигодонабувачем відповідного активу (послуги), дійсне джерело походження якого невідоме;

✓ безтоварні, коли створюється видимість придбання вигодонабувачем неіснуючих запасів (актив у дійсності не формується) чи реально не наданих послуг із безпідставним віднесенням їхньої вартості на витрати;

✓ попередня оплата – перерахування коштів як нібито аванс за товари/послуги з формуванням дебіторської заборгованості за операцією, яка має очевидний нереальний характер (відсутні будь-які об'єктивні обставини можливості реального постачання товарів/послуг у майбутньому).

На думку податкових органів, про відсутність реального характеру вчинення господарської операції можуть свідчити наступні факти [158]:

✓ неможливість здійснення господарської операції у зв'язку з відсутністю факту (джерела) наявності об'єктів;

✓ нездійснення та/або неможливість здійснення нереальної господарської операції з активами і їх продавцями;

✓ негативна інформація щодо документального оформлення нереальної господарської операції;

✓ відсутність документів, без наявності яких суб'єкт господарювання не може впроваджувати певні дії щодо здійснення господарської операції.

Водночас, в судовій практиці при визначення фіктивних господарських операцій використовуються декілька власних підходів.

По-перше – вигоди від господарських операцій поширюються лише на ті, які мають розумну економічну причину. Поняття розумної економічної причини (ділова мета) визначене лише для сфери оподаткування, як причина, яка може бути наявна за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності [229].

По-друге – господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку на принципі превалювання сутності над формою, і до уваги беруться економічні наслідки незалежно від її оформлення.

По-третє, сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце. Водночас, наявність формально складених, але недостовірних первинних документів, відповідність яких фактичним обставинам спростована належними доказами, не є безумовним підтвердженням реальності господарської операції [343].

Вищий адміністративний суд України роз'яснює доведення реальності здійснення платником податків господарської операції: 1) будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції; 2) якщо фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, передбачених чинним законодавством; 3) для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги виключно ті первинні документи, що складені в разі фактичного здійснення господарської операції [321].

Виходячи з цього, на практиці створена ситуація, за якої, незважаючи, що в чинному законодавстві України наразі не існує чіткого визначення змісту

«фіктивна господарська операція», суб'єкти господарської діяльності як притягуються, так і звільняються від відповідальності. Саме цей термін в процесі податкового контролю використовується як підстава для нарахування штрафних санкцій.

Щодо наукових досліджень, то прямого визначення поняття «фіктивна господарська операція» та єдиного підходу до тлумачення «нереальна господарська операція» немає.

Дудчак Р.Р і Дудчак В.Ф. визначають, що нереальна господарська операція – це така господарська операція з активами сторін договору, яка документально правильно оформлена, але фактично не може бути виконана через відсутність потрібних економічних чи правових можливостей підприємства або контрагента [74].

Гетьманцев Д. О. трактує безтоварну операцію як умисне створення платником податку ланцюга взаємопов'язаних документів, які містять у собі відомості, що не відповідають дійсності, про поставку товарів, робіт, послуг із метою отримання неправомірної податкової вигоди [50].

Проскура К. П., Лісовий А.В. оперують поняттями «фіктивні, безтоварні і нереальні» операції в подібному значенні для позначення операцій, які здійснюються не з метою, пов'язаною з діяльністю підприємства, а з метою зменшення об'єкта оподаткування, ухилення від сплати податків, легалізації грошей, незаконного зняття готівки [282].

Кравчук В. М. трактує поняття фіктивна операція як документально зафіксована операція (окрема господарська трансакція), якої насправді (тобто реально) не було [114].

Академічний тлумачний словник української мови щодо тлумачення слів, пов'язаних з віднесенням господарських операцій до фіктивних дає наступні визначення [3]:

- 1) реальний – який існує в об'єктивній дійсності, протилежне – уявний;
- 2) дійсний – який насправді існує або існував;
- 3) мнимий – який насправді не існує, немає місця; уявний, гаданий;

несправжній; удаваний;

4) уявний – який не існує в дійсності, а створений уявою, в уяві; те, що створене уявою;

5) вигаданий – несправжній, не такий, яким його видають або яким він видається. Говорити, описувати те, чого немає і не було, створювати в уяві;

6) удаваний (вдаваний) – умисно роблений, неприродний, напускний; підроблений під що-небудь справжнє; розрахований на створення певного враження; який удає з себе кого-небудь, несправжній. Який не існує в дійсності, а створений в уяві кого-небудь, вигаданий, уявний;

7) фіктивний, який є фікцією; несправжній, вигаданий, підроблений, фальшивий;

8) несправжній – підроблений, штучний, фальшивий, не такий, яким повинен бути, який не відповідає справжньому;

9) підроблений – створює фальшиву подобу чого-небудь;

10) фальшивий – який являє собою підробку, виготовлену, сфабриковану з метою шахрайства.

Виходячи з цих тлумачень, можливо визначити поняття реальної і фіктивної господарської операції, які знаходять своє відображення у бухгалтерському обліку підприємства.

Реальна господарська операція відображає інформацію, яку створює дійсна, та що насправді існує економічна дія або подія, здійснена в процесі господарювання, що викликає зміни в структурі активів та зобов'язань і власному капіталі підприємства.

Фіктивна господарська операція відображає інформацію, яка характеризується змінами в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, яку створює несправжня (нереальна) економічна дія або подія, яка має вигаданий характер, з метою приховування (обману) та відображається в первинних документах та/або регістрах бухгалтерського обліку і в показниках звітності лише для вигляду і без намірів її здійснити.

Господарську операцію можна вважати фіктивною, якщо:

- її вчинено без наслідків визначених дій;
- наявний умисел, що її не буде виконано;
- не вчинено ніяких дій на її виконання;
- введено в оману її учасників щодо фактичних обставин можливості здійснення або дійсних намірів.

Будь-яка фіктивна господарська інформація включає такі ознаки: завдану шкоду; протиправні дії або бездіяльність; причинний зв'язок між завданою шкодою та протиправними діями або бездіяльністю; наявність вини. Фіктивна господарська операція потребує надання їй характеристики за наступними параметрами:

- 1) розмір завданої шкоди та її характер;
- 2) в який спосіб завдано шкоду і кому;
- 3) протиправні дії або бездіяльність конкретних посадових осіб;
- 4) причинний зв'язок між завданою шкодою та протиправними діями;
- 5) наявність вини через з'ясування посадових обов'язків відповідальних за ведення бухгалтерського обліку.

Серед фіктивних господарських операцій в бухгалтерському обліку можливо виділити два їх види: уявні (мнимі); удавані (притворні).

Уявна фіктивна господарська операція відображається в бухгалтерському обліку за вигаданою (фальшивою) інформацією лише для вигляду без наміру її здійснення в реальності з метою впливу на зміну структури активів, власного капіталу і зобов'язань.

Удавана фіктивна господарська операція відображається в бухгалтерському обліку за підробленою під будь-яку справжню інформацію, що не існує в дійсності з метою прикриття іншої господарської операції, яка відбувається в реальності і з метою впливу на зміну структури активів, власного капіталу і зобов'язань. На відміну від уявних господарських операцій, удавані господарські операції виникають, але не ті, що впливають з їх змісту.

При цьому, господарська операція може бути фіктивною повністю (ніколи не відбувалася) або частково (в частині її окремих характеристик).

Часткова фіктивність може бути щодо:

- 1) предмету господарської операції (реально відображає інший об'єкт, ніж зазначений в документі);
- 2) обсягу (в документах зафіксовані інші кількісні і вартісні показники, ніж ті, як реально використовувалися);
- 3) суб'єкта (виконавцем операції є інша особа, ніж зазначена в документах);
- 4) строків (операція відбувається в інший термін, ніж зазначено в документах).

Застосування фіктивних господарських операцій до об'єктів бухгалтерського обліку можливо з наступних причин:

- 1) ухилення від сплати податків шляхом заниження формування обсягів об'єктів оподаткування та їх структурування відносно менших ставок податків;
- 2) необхідності залучення активів через формування власного капіталу з метою покращення показників, які забезпечують нормативну стійкість кредитоспроможності;
- 3) формування вартості підприємства при купівлі-продажу та в процесі приватизації;
- 4) обґрунтування можливості одержання коштів за бюджетними програмами та з цільових фондів держави і територіальних громад;
- 5) прикриття завданої шкоди при використанні коштів на виконання робіт за рахунок витрат бюджетів;
- 6) формування прихованого та фіктивного банкрутства і створення умов для доведення бізнесу до банкрутства;
- 7) визначення вартості чистих активів, статутного капіталу та зобов'язань при створенні і ліквідації підприємства.

Фіктивні господарські операції, так як і будь-які операції, здійснені у відповідності до нормативних положень діючого законодавства та правил ведення бухгалтерського обліку, можуть відображати чотири типи змін, які відбуваються з активами та пасивами підприємства.

Перший тип фіктивних господарських операцій передбачає зменшення

одних об'єктів активів та збільшення інших на таку ж суму. Загальна сума активів залишається без змін. Як приклад, відбувається уявне переміщення невикористаних об'єктів основних засобів у виробничі з метою збільшення амортизації, що формує витрати, пов'язані з господарською діяльністю, яка приносить доходи і, відповідно, зменшується у податковому обліку прибуток для оподаткування та податок на прибуток. Доходи в сумі амортизації, пов'язані з переміщеними об'єктами невикористаних основних засобів у виробничі, залишаються повністю у розпорядженні власника бізнесу.

Під впливом другого типу господарських операцій створюється можливість зменшення одних об'єктів пасивів щодо власного капіталу та/або зобов'язань та збільшення інших на таку ж суму. Загальна сума пасивів не змінюється. Наприклад, за рахунок переміщення резервів з рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» на рахунок 43 «Резервний капітал» можливо удавано (обманно) збільшити власний капітал та поліпшити стан кредитоспроможності бізнесу як підставу для одержання кредиту за наявності ризиків і можливості його неповернення.

Третій тип фіктивних господарських операцій дає можливість збільшити об'єкти активів і пасивів підприємства на рівновелику суму. Наприклад, підприємство уявно збільшує кількість і вартість та/або тільки вартість об'єктів за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» і кредитом рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», або 41 «Капітал в дооцінках», або 42 «Додатковий капітал» з метою збільшення нарахування амортизації, що формує витрати за окремими об'єктами господарської діяльності, які приносять доходи, і, відповідно, відбувається зменшення прибутку для оподаткування та податку з прибутку. Доходи в сумі нарахованої амортизації, пов'язаної із збільшенням вартості основних засобів, залишаються повністю у розпорядженні бізнесу.

Під впливом четвертого типу фіктивних господарських операцій, може відбуватися зменшення на рівновелику суму об'єктів активів і пасивів підприємства. Наприклад, підприємство здійснює удаване зменшення доходів (дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації») і дебіторської заборгованості (кредит

рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками») за домовленістю з її суб'єктом щодо можливості одержання доходу без відображення в обліку. Сума зменшеного доходу не буде брати участі в розрахунку прибутку і відповідно податку на прибуток.

Проаналізувавши можливий перелік фіктивних господарських операцій в системі оподаткування для визначення їх реальності при відображенні в бухгалтерському обліку необхідно враховувати наявність в них ділової мети та економічного ефекту, присутність у відносинах з контрагентами належної обачності та забезпечення підтвердження руху активів, власного капіталу і зобов'язань відповідними первинними документами, записами на рахунках бухгалтерського обліку і показниками фінансової та податкової звітності.

Високий рівень використання фіктивних господарських операцій, як важливого інструменту тіньової економіки, обумовлений не окремими причинами, хоча кожна з них відіграє свою роль, а комплексом, вплив якого на розвиток негативних явищ в економіці був би значно нижчим за умови виконання організаційних заходів.

По-перше, необхідно виконати положення діючих нормативних документів [170; 254] щодо розподілу платників податків за ступенем ризику та оприлюднювати таку інформацію. Це дасть можливість суб'єктам господарювання передбачувати можливість здійснення фіктивних господарських операцій та уникати співпраці з ризиковими платниками податків.

По-друге, доцільно прирівняти всі господарські операції, а не тільки у відносинах з нерезидентами, до поняття необхідності одержання економічного ефекту [229]. При відсутності розумної економічної причини (ділової мети) господарської операції повинна наставати підстава можливості визнання її фіктивною (нереальною). Розумна економічна мета та економічний ефект від господарської операції може визначатися показниками приросту (збереження) активів, власного капіталу та ринкової вартості бізнесу.

По-третє, найбільш дієвим інструментом протидії фіктивним господарським операціям, які складають основу незаконної економічної діяльності, повинен бути

налагоджений первинний контроль за функціонуванням суб'єктів господарювання, що реалізується через систему фінансового моніторингу [259]. До суб'єктів первинного контролю в системі фінансового моніторингу, які в рамках своєї професійної діяльності можуть бути використані для відмивання, попередження відмивання та легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом законодавством віднесені фахівці сфери аудиторської діяльності та надання послуг з обліку і оподаткування, бухгалтери. На обліку в Державній службі фінансового моніторингу України у 2023 р. перебували 11445 суб'єктів первинного фінансового моніторингу, з них аудитори – 38, аудиторські фірми – 421, суб'єкти, що надають послуги в сфері бухгалтерського обліку – 795, оподаткування – 55. Проте, незважаючи на існуюче нормативне забезпечення протидії незаконній економічній діяльності, ефект від роботи суб'єктів первинного фінансового моніторингу є вкрай низьким. Для активізації роботи суб'єктів первинного фінансового моніторингу необхідно розробити методичні рекомендації з їх діяльності на основі аналізу причинно-імітаційних зв'язків результатів економічного розвитку бізнесу і розвитку тіньової економіки.

По-четверте, потребує нормативного визнання прав, обов'язків і відповідальності працівників бухгалтерських служб підприємства та відповідальних осіб за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах відповідно до форм його організації та з врахуванням положень міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів.

Нині, порядок дій у разі отримання від керівника розпорядження вчинити дії, які суперечать законодавству, прописано лише для головного бухгалтера бюджетної установи [312].

Професійні працівники бухгалтерських служб бізнесу з метою залучення їх до активної участі в попередженні та виявленні фіктивних господарських операцій повинні мати права захисту завдяки яким вони можуть реалізовувати свою діяльність та діяти саме в суспільних інтересах.

На сьогодні більшість працівників і, зокрема, бухгалтерських служб,

впевнені, що вартість їх робочої сили коштує більших доходів та допускають можливість її збільшити як доступним способом, так і за рахунок участі у компенсаційних крадіжках.

За основу вирішення проблеми можливо використати правила відносин керівника і головного бухгалтера бюджетної установи [312], нормативних положень про головних бухгалтерів підприємств в сфері державного управління [235] та рекомендації щодо вирішення етичних конфліктів професійними бухгалтерами [170].

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах несе власник або уповноважений ним орган (посадова особа), який керує суб'єктом господарювання, а за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених в них даних несуть особи, які склали та підписали такі документи.

Виходячи з цього, можливо рекомендувати головним бухгалтерам приватних суб'єктів господарювання, що у разі отримання від керівника розпорядження формувати інформацію, яка не відповідає реальному стану здійснених господарських операцій наступний порядок дій:

- 1) звернути увагу керівника на незаконність виданого ним розпорядження;
- 2) інформувати у письмовій формі, обґрунтовуючи свою позицію, керівника про неправомірність такого розпорядження;
- 3) звернутися до власника бізнесу або загальних зборів учасників (наглядової ради) з обґрунтуванням своєї позиції з посиланням на законодавство щодо незаконності дій керівника;
- 4) запропонувати власникам прийняти рішення по неправдивій, на думку головного бухгалтера, господарській операції звернутися до фахових незалежних служб (аудитора) або забезпечити фіксування факту господарської операції без його участі.

Водночас, у Кодексі етики професійних бухгалтерів щодо професійного бухгалтера в бізнесі визнається, що бухгалтер повинен дотримуватися

конфіденційності, а це, як правило, не дозволяє йому повідомляти про проблему, яка виникла, третім особам [170].

По-п'яте, в законодавчих документах з бухгалтерського обліку [259], необхідно дати визначення поняття «фіктивна господарська операція» та упорядкувати тлумачення змісту «неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію», які не можуть бути підставою для невизнання господарської операції, адже які недоліки первинного документа вважаються неістотними ніде не розшифровано, а аналітичний розгляд вимог до обов'язкових реквізитів свідчить, що документ може бути без назви, одиниці виміру, посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій. А як бути в ситуації, коли реально господарська операція відбулася, а первинний документ відсутній і чи можливо рахувати її фіктивною.

Впровадження вище наведених методів в управління бізнесом, за умови визначення поняття фіктивних господарських операцій, допоможе попереджувати, виявляти та знизити рівень їх в бухгалтерському обліку підприємств з метою функціонування тіньового сектора економіки.

Ухилення від сплати податків за допомогою фіктивних господарських операцій, що створюють їх видимість без реального здійснення та отримання незаконних податкових вигід приводить до порушення загальних принципів здійснення бізнесу.

Визначені потенційні наслідки від фіктивних господарських операцій підкреслюють важливість і необхідність ефективного правового регулювання прийняття заходів для їх запобігання та припинення. Тому боротьба з фіктивними господарськими операціями є важливим завданням для держави, податкових органів та бухгалтерських служб підприємств. Впровадження ефективних механізмів контролю та санкцій може допомогти зменшити ризики, пов'язані з цими операціями, та забезпечити розвиток чесної та стабільної економіки.

## Висновки до розділу 1

1. Дослідження передумов зростання ролі бухгалтерського обліку в процесі оподаткування платників податків на підставі вивчення історичних етапів його розвитку дало змогу зробити висновок, що інформаційні ресурси облікової системи займають основне місце у формуванні податкових розрахунків та забезпеченні достовірності адміністрування податків. Підтвердження припущення необхідності створення єдиного, гармонізованого з ПКУ, механізму формування податкових платежів платників податків за допомогою інформаційних ресурсів бухгалтерських рахунків в складі підсистеми бухгалтерського обліку через відображення об'єктів оподаткування та показників для податкової звітності допоможе вибудувати стратегію розвитку функцій бухгалтерського обліку в оподаткуванні. Визначення місця бухгалтерського обліку у формуванні елементів податку сприятиме створенню інформації, здатної задовольнити потреби забезпечення своєчасного і достовірного адміністрування податків.

2. Нині в умовах значних обсягів тіньової економіки та ухилень від сплати податків інтерес до нормативно-правового і консультаційного забезпечення обліку у сфері оподаткування та податкового контролю є основним напрямом повноцінного формування бюджетів за рахунок податкових надходжень. Система нормативно-правових актів та роз'яснювальних матеріалів щодо регулювання облікового, аналітичного і контрольного забезпечення оподаткування платників податків та здійснення організаційної роботи ДПС України може бути представлена п'ятирівневою структурою в складі: міжнародних норм в сфері обліку і контролю оподаткування; вихідних державно-територіальних законодавчих норм; підзаконних нормативних актів органів виконавчої влади; рекомендаційно-консультаційних методичних матеріалів в сфері обліку, податків та податкового контролю; внутрішніх робочих документів платників податків в частині регулювання облікової та податкової політики.

3. Важливою складовою в сфері забезпечення створення ефективних обліково-контрольних інструментів щодо податкових розрахунків, попередження

та виявлення ухилень від податків є одержані результати досліджень, які здійснюються на науковому рівні серед закордонних і вітчизняних вчених. Облік, контроль і аналіз на основі наукових підходів стають інструментами управлінської системи, які здатні забезпечувати діючу політику в оподаткуванні за ПКУ та виявляти в ній як поточні проблеми, так і стратегічні виклики.

4. У зв'язку з необхідністю використання в оподаткуванні достовірної, повної та прозорої інформації для податкової звітності та розрахунку податкових зобов'язань, вирішено завдання стосовно тлумачення поняття «фіктивна господарська операція» як така, що відображає інформацію, яка характеризується змінами в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, яку створює несправжня (нереальна) економічна дія або подія, яка має вигаданий характер, з метою приховування (обману) та відображається в первинних документах та/або реєстрах бухгалтерського обліку і в показниках звітності лише для вигляду і без намірів її здійснити. Серед фіктивних господарських операцій в бухгалтерському обліку можливо виділити два їх види: уявні (мнимі) та удавані (притворні).

5. Сформовані концептуальні положення організаційного характеру щодо попередження використання фіктивних господарських операцій як інструменту ухилення від сплати податків та розвитку тіньової економіки. Реалізація запропонованих організаційних заходів потребує залучення працівників бухгалтерських служб бізнесу до активної участі в попередженні та виявленні фіктивних господарських операцій. Для цього необхідно активізувати роботу суб'єктів первинного фінансового моніторингу, а професійним працівникам бухгалтерських служб з врахуванням положень Міжнародного кодексу етики надати права захисту, завдяки яким вони будуть попереджувати та виявляти негативні явища в оподаткуванні і діяти в суспільних інтересах.

Основні положення першого розділу дисертації викладені в працях автора [147; 182; 185; 188; 194].

## **РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ПРИХОВУВАННЯ ПОДАТКІВ**

### **2.1. Облік об'єктів та бази оподаткування для потреб розрахунку загальнодержавних податкових зобов'язань**

Виконання податкових зобов'язань платниками податків здійснюється в процесі оподаткування господарської діяльності. Кожна держава по відношенню до господарської діяльності суб'єктів господарювання будує власний податковий механізм формування доходів бюджетів через об'єкти та бази оподаткування, ставки податків і структуру податкових пільг. Як слушно зауважує Шарль Л. Монтеस्कьє, державні доходи – це частина, що виділяється кожним громадянином зі свого майна для того, щоб спокійно користуватися всім.

Основними елементами для надходження податкових платежів в державний та місцеві бюджети є суб'єкт податків, об'єкт оподаткування, база оподаткування, податкові ставки та податкові пільги

В цьому контексті важливим і значним є питання розуміння господарської діяльності для потреб встановлення зв'язку процесу господарювання та його оподаткування. В нормативних актах, що регулюють господарський процес у бізнесі, зовнішньоекономічну діяльність та оподаткування, наведені визначення поняття господарська діяльність включають різні спектри напрямів її здійснення результатом якого є створення товарних об'єктів як готової продукції, робіт і послуг, що мають цінову визначеність та отримані доходи.

Під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність [56].

Господарська діяльність – будь-яка діяльність, в тому числі підприємницька, пов'язана з виробництвом і обміном матеріальних та нематеріальних благ, що виступають у формі товару [272].

Господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами [229].

Отже, аналіз визначень поняття «господарська діяльність», наведених в законодавстві, дає змогу зробити висновок про співвідношення господарської діяльності з процесом оподаткування як загального і особливого.

Слід зауважити, що податок це пряме вилучення державою певної частини доходів, створених суб'єктами господарювання як платниками податків, на свою користь через податкові платежі для формування бюджетів. З матеріальної точки зору, податки це частина грошової суми, яка передається населенням суб'єктам господарювання як платникам податків до держави і територіальних громад, джерелом якої є одержані доходи від споживання їх товарних об'єктів.

$$\text{ДСП} = \text{ППБ} + \text{ДПП}$$

де ДСП – дохід, створений платниками податків від споживання їх товарних об'єктів, відповідно до звіту про фінансові результати; ППБ – податкові платежі платників податків до бюджетів, джерелом яких є доходи, одержані від передачі товарних об'єктів населенню як споживачам; ДПП – дохід платників податків за вирахуванням податкових платежів в інтерпретації законодавчого трактування чистого доходу як показника, що формується в бухгалтерському обліку.

А відтак, згідно діючого законодавства у бухгалтерському обліку [162; 202; 259] чистий дохід платника податків можливо визначити наступним чином:

$$\text{ЧДП} = \text{ЗДП} - \text{ПЗП},$$

де ЧДП – чистий дохід платника податків; ЗДП – загальний дохід платника податків; ПЗП – податки і збори платника податків.

Для створення доходу у процесі господарської діяльності використовуються активи, фінансові ресурси та здійснюються господарські операції, які є об'єктами

процесу господарювання і бухгалтерського обліку, а окремі з них відповідно до ПКУ визначено об'єктами і базою оподаткування.

Платники податків зобов'язані вести облік показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування, на підставі первинних документів за правилами, які регламентують ведення бухгалтерського обліку.

В процесі обліку об'єктів та бази оподаткування, як основи визначення податкових платежів, повинна формуватися повна та достовірна інформація про наявні їх обсяги у платників податків.

Бухгалтерський облік активів, фінансових ресурсів та господарських операцій для формування об'єктів оподаткування є інструментом, який забезпечує можливість мати повне уявлення про їх процес створення, наявність, стан та використання як бази для розрахунку податку.

Для належної організації бухгалтерського обліку, насамперед, необхідно з'ясувати зміст понять «об'єкт оподаткування» і «база оподаткування» та їх характеристику на законодавчому і науковому рівні.

Нормативне визначення поняття «об'єкт оподаткування» на законодавчому рівні в Україні вперше відбулося у 1991 році. До об'єктів оподаткування належали доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна, або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, що характеризують діяльність суб'єктів господарювання, яке використовувалося до 2011 року [279].

Починаючи з 2011 року, в законодавстві з'явилося дві інтерпретації дефініції щодо змісту об'єктів оподаткування та додаткове поняття «база оподаткування», які діють по даний час.

За визначенням в ПКУ, об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [229].

Перша частина змісту даного поняття щодо перерахованих в ньому об'єктів, а саме «майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти», характеризує предмети податку. В другій частині визначення - «з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку» здійснено акцент на те, що об'єкт оподаткування це факт наявності визначених предметів.

У розробленому порядку обліку платників податків і зборів об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням або через які провадиться діяльність, визначено майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів [249; 250].

Отже, як відмічає Цегельник Н. І. [329] в законодавчому полі України на сьогодні діють два підходи до поняття «об'єкти оподаткування»: по-перше, без надання їм родового змісту як окремому елементу податку, лише щодо загального неповного виділення переліку видів об'єкту з повторенням за текстом «майно, товари та інші об'єкти» [229]; по-друге, це майно та дії платників податків [249; 250].

При цьому, залишається незрозумілим, як пов'язується об'єкт оподаткування зі словом «дії», яке має тлумачення «робота, діяльність, здійснення чого небудь» [3], з податками визначеними в ПКУ.

Податкове законодавство України дає загальне визначення поняття «об'єкт оподаткування» шляхом перерахування лише окремих його видових форм без розкриття змістовної характеристики.

Аналіз наявних визначень об'єктів оподаткування для окремих податків, що регулюються ПКУ наведено в табл. 2.1.

Інша законодавча проблема щодо визнання об'єктів оподаткування, на яку звертає увагу Цегельник Н.І. [329] і яка потребує подальшого наукового обґрунтування, пов'язана з організацією обліку платників податків і зборів [249].

Таблиця 2.1

Об'єкти оподаткування і бухгалтерського обліку в зв'язку з якими у суб'єктів господарювання виникають обов'язки щодо сплати загальнодержавних податків

Об'єкт оподаткування	Показник, що характеризує об'єкт оподаткування
1	2
1. Податок на додану вартість	
1.1. Витрати на придбання ресурсів	Обсяги понесених витрат на придбання ресурсів, які формують податковий кредит
1.2. Доходи від постачання об'єктів діяльності	Обсяги одержаних доходів від постачання об'єктів діяльності, які формують податкове зобов'язання
2. Податок на прибуток	
Створений прибуток як результат господарської діяльності	Фінансовий результат визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням різниць визначених ПКУ
3. Податок на доходи фізичних осіб	
Дохід фізичної особи	Оподаткований дохід визначений для фізичної особи суб'єктом господарювання як податковим агентом
4. Акцизний податок	
Операції з підакцизними товарами (продукцією)	Обсяги операцій у відповідних одиницях виміру визначених ПКУ (вартість, величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках)
5. Екологічний податок	
5.1. Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення	Обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами
5.2. Скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти	Обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти
5.3. Розміщення відходів	Обсяги та види (класи) розміщених відходів
5.4. Утворення радіоактивних відходів	Обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання
5.5. Тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками	Обсяги та категорія радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками
5.6. Електрична енергія	Обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).
6. Рентна плата	
6.1. Користування надрами для видобування корисних копалин	Обсяги (кількість) відповідного виду товарної продукції (видобутої корисної копалини, мінеральної сировини)
6.2. Користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	Обсяги використовуваного підземного простору у відповідних одиницях виміру (куб. метрів, кв. метрів)

1	2
6.3. Користування радіочастотним спектром (радіочастотним ресурсом) України	Смуга радіочастот в МГц за видами радіозв'язку
6.4. Спеціальне використання води	Обсяги підземної води та тієї що пропускається через турбіни гідроелектростанцій або використовується на поповнення водних об'єктів Час використання поверхневих вод
6.5. Спеціальне використання лісових ресурсів	Деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування
	Деревина, заготовлена під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів
	Другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів)
	Побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань)
	Використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт
6.6. Транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України	Фактичні обсяги транспортування нафти і нафтопродуктів (тони) Сума добутку відстані транспортування аміаку (км)
7. Мито	
Товари, що переміщуються через митний кордон	Обсяги товарів за митною вартістю або кількістю у встановлених одиницях виміру

Джерело: узагальнено автором за [229]

Платники податків щодо об'єктів оподаткування повинні мати кодифікатор відповідно до кодів їх типів за рекомендаційним довідником [311] та розроблений внутрішній ідентифікатор, прийнятий самостійно суб'єктом господарювання, що складається з п'яти знаків.

Для вирішення цих питань нами розроблена облікова форма кодифікатора об'єктів оподаткування платника податків, яка наведена в табл. 2.2.

## Кодифікатор об'єктів оподаткування платника податку

Назва об'єктів оподаткування	Код типу об'єкту оподаткування за довідником	Внутрішній ідентифікатор	Ідентифікатор об'єкта оподаткування
1. Кіоск	002	00014	00200014
2. Кафе	247	00001	24700001

*Джерело:* розроблено автором на основі [249]

Платники податків повідомляють про свої об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, або через які провадиться діяльність контролюючим органам за основним місцем обліку шляхом подання спеціального повідомлення [249].

При поданні повідомлення зазначається інформація про:

1. Тип об'єкта оподаткування – заповнюється відповідно до рекомендованого довідника типів об'єктів оподаткування [311].

2. Ідентифікатор об'єкта оподаткування – це числове значення, яке складається з коду типу об'єкта оподаткування та внутрішнього ідентифікатора, прийнятого самою особою, що складається з 5-ти знаків (табл. 2.3).

3. Територію територіальної громади, де знаходиться об'єкт оподаткування: код КАТОТТГ та область, район, населений пункт.

4. Місцезнаходження об'єкта оподаткування (вулиця, номер будинку/офіса/квартири).

5. Стан об'єкта оподаткування, де зазначається: 1 – будується/готується до введення в експлуатацію; 2 – експлуатується; 3 – тимчасово не експлуатується; 5 – непридатний до експлуатації; 6 – об'єкт відчужений/повернутий власнику; 7 – зміна призначення/перепрофілювання; 8 – орендується; 9 – здається в оренду.

6. Вид права на об'єкт, де зазначається: 1 – право власності; 2 – право володіння; 3 – право користування (сервітут, емфітевзис, суперфіцій); 4 – право господарського відання; 5 – право оперативного управління; 6 – право постійного користування; 7 – право довгострокового користування або оренди; 8 – право

короткострокового користування, оренди або найму; 9 – іпотека; 10 – довічне управління майном.

7. Потреба в обліку об'єкта оподаткування за неосновним місцем обліку платника податків та за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

8. Реєстраційний номер об'єкта оподаткування зазначається у разі наявності при реєстрації об'єкта оподаткування у відповідному державному органі з отриманням відповідного реєстраційного номера (наприклад, таким номером є: кадастровий номер - для земельної ділянки; реєстраційний номер об'єкта нерухомого майна - для нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки; номер кузова транспортного засобу - для легкового автомобіля; номер шасі транспортного засобу - для вантажного автомобіля та причепа; бортовий реєстраційний номер - для суден; реєстраційний знак - для повітряних суден тощо).

Інформація про об'єкти оподаткування, такі як товари, прибуток, обсяги з реалізації товарів, операції з придбання ресурсів подається у відповідній податковій звітності (податкова декларація з ПДВ, прибутку, форма 1-ДФ) без відображення у спеціальному повідомленні.

Проведене дослідження змістовної характеристики об'єктів оподаткування, перелік яких мають надавати платники податків у спеціальному повідомленні ДПС України, з врахуванням здійснених пропозицій Цегельник Н.І. [329], дозволило зробити зауваження щодо дієвості такого обліку для податкового контролю повноти нарахування та сплати податків і зборів.

По-перше, поняття типів об'єктів оподаткування відсутнє в законодавчому полі і жоден податок не передбачає їх у своєму переліку. Тип – зразок, модель, форма, яким відповідає певна група предметів, понять явищ [3].

По-друге, жоден із 451 наведених в переліку об'єктів оподаткування не використовується як база для розрахунку податкових зобов'язань і безпосередньо не пов'язаний з формуванням податків [311].

По-третє, наведені в переліку об'єкти оподаткування не відповідають ознаці об'єкта оподаткування, визначеній в українському законодавстві, за якою вони повинні бути пов'язані з виникненням у платника податкового обов'язку. Не

зрозуміло, як можна, наприклад, кіоск, буфет, ятку вважати об'єктом оподаткування. Як приклад, словник української мови визначає «кіоск» як невелику будівлю для дрібної торгівлі [3]. За термінологією законодавства «кіоск - це торговельний об'єкт для організації роздрібного продажу товарів, який має постійне просторове місце, займає окрему закриту споруду некапітального типу на одне робоче місце без торговельної зали для покупців та додаткової площі для розміщення запасу товарів» [257].

Виходячи з цього, перелік об'єктів за їх типами не є об'єктами оподаткування, а лише характеризує види структурних одиниць платника податків, його місцеві одиниці, в яких можуть виникати обов'язки щодо сплати податків відповідно до наявних об'єктів оподаткування. В свою чергу, такі структурні об'єкти можуть розділятися на ті, що мають статус платника податків та без надання такого статусу.

Отже, спеціальне повідомлення платників податків органам ДПС України необхідно вважати інформаційною базою не про об'єкти оподаткування, а про можливі структурні одиниці платників податків, де відбуваються факти господарського життя та можуть формуватися об'єкти і база оподаткування для розрахунку податкових зобов'язань.

Для чіткого з'ясування змісту поняття «об'єкт оподаткування» проведемо також аналіз його змістовної характеристики, яка розглядалася на науковому рівні (табл. 2.3).

Як свідчить аналіз наукових досліджень, проблема визначення поняття «об'єкт оподаткування» в контексті об'єктів бухгалтерського обліку вивчалась лише Занько Б.М. [84] та Цегельник Н.І. [329], а інші наявні розробки, які здійснювалися, були одержані в науці з податкового права.

Серед вітчизняних науковців та законотворців єдності в розумінні об'єкта оподаткування немає.

При визначенні поняття «об'єкт оподаткування» автори пов'язують його трактування з окремими та різними фактами господарського життя, що знайшли своє відображення в законодавчій дефініції цього терміну.

Змістовна характеристика поняття «об'єкт оподаткування» в дослідженнях  
українських науковців

Джерело	Змістовна характеристика
Занько Б.М. [84]	Матеріальні об'єкти (майно, товари), доходи, а також інші об'єкти, у тому числі різноманітні операції.
Романова Г.С. [292]	Підстава, яка породжує виникнення в платника податків обов'язку зі сплати податку (майно, вартість (або її частина) або інші підстави, що мають вартісне, кількісне або фізичне вираження.
Перепелиця М. О. [223]	Економічний фактор який включає в себе поняття доходу, або прибутку, від розміру яких можна робити висновок щодо отримання особою достатку або вже багатства
Дубоносова А. С. [72]	Об'єкти, що мають економічний потенціал, пов'язані із господарською діяльністю платника податку або належать платнику на праві власності, мають вартісний еквівалент та виступають економічною основою податку.
Казацька М.Д. [96]	Зовнішній прояв у вигляді дії (отримання доходу, здійснення операції і т.д.), у тому числі стану (володіння, користування) платника податку по відношенню до предмета оподаткування як певної матеріальної категорії (які властиві кількісні, якісні та вартісні характеристики), однак існування якої само по собі не породжує жодних податкових наслідків
Цегельник Н. І. [329]	економічні ресурси задіяні для процесу господарювання, створені об'єкти діяльності, господарські операції, результати господарювання та різноманітні факти (дії, події, стан), які зумовлюють обов'язок суб'єкта господарювання сплатити податки визначені податковим законодавством
Головін Д.В., Мазалов А.М. [53]	сукупність юридичних фактів (фактичний склад), що відображає зв'язок платника податку та предмета оподаткування, з наявністю якого податкове законодавство пов'язує виникнення в платника податкового обов'язку

По відношенню до бухгалтерського обліку найбільш вдало дано визначення сукупності об'єктів оподаткування за результатами дослідження у праці Цегельник Н.І. Під ними вона розуміє економічні ресурси, задіяні для процесу господарювання, створені об'єкти діяльності, господарські операції, результати господарювання та різноманітні факти (дії, події, стан), які зумовлюють обов'язок суб'єкта господарювання сплатити податки, визначені податковим законодавством [329].

Щоб правильно розуміти поняття «об'єкт оподаткування» при адмініструванні податку та у бухгалтерському обліку необхідно дотриматися думки, що в його основі лежать факти господарського життя як елементарні

частинки господарського процесу наслідком якого є зміни щодо активів, власного капіталу і зобов'язань [135].

А відтак, можливо визначити, що об'єктом оподаткування є факти господарського життя як елементарні частинки господарської діяльності пов'язані з оподаткуванням, що оцінюються за відповідними вимірниками та в силу яких виконуються умови, що зобов'язують суб'єкта господарювання сплатити податки відповідно до загальних засад становлення податків і зборів, визначених податковим законодавством.

Виходячи з цього, об'єкти оподаткування як невід'ємні складові сукупності фактів господарського життя визначені для кожного податку можуть відобразитися в системі рахунків бухгалтерського обліку, а їх інформаційні ресурси використовуватися для розрахунку податкових зобов'язань та здійснення процесу адміністрування податків.

За результатами проведеного аналізу участі бухгалтерського обліку в обчисленні об'єктів оподаткування їх можна умовно поділити на декілька груп:

- 1) регламентовані правилами нормативних документів з обліку і фінансової звітності;
- 2) визначаються за положеннями облікової політики платника податків;
- 3) обчислюються з урахуванням методики ПКУ;
- 4) пов'язані із статистичним обліком;
- 5) потребують додаткових розрахунків без відображення на рахунках бухгалтерського обліку;
- 6) використовуються в системі показників оперативно-технічного обліку;
- 7) формуються із даних що характеризують об'єкти бухгалтерського обліку;
- 8) базуються на нормативних попередніх розрахунках обсягів господарських операцій, які можуть мати відхилення від фактичних їх даних.

Отже, значна кількість об'єктів оподаткування не підлягає контролю в системі рахунків бухгалтерського обліку та потребує відповідного відображення через інформаційну підсистему управлінського обліку податкових платежів. До

них, зокрема, належать об'єкти оподаткування щодо екологічних податків та рентних платежів.

Водночас, формування об'єктів оподаткування поза системою інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку не забезпечує необхідних умов для достовірного і повного адміністрування податкових зобов'язань.

Як приклад, об'єкт оподаткування рентної плати за використання лісових ресурсів є обсяг заготовленої деревини. Проте, система контролю за обсягом заготовленої деревини через лісорубні білети та впровадження електронного її обліку за допомогою чіпів не зупинило тіньової вирубки лісу.

Аналогічна ситуація складається з об'єктами оподаткування щодо викидів та скидів забруднюючих речовин, видобування корисних копалин, використання водних ресурсів.

Для безпосереднього розрахунку податкових зобов'язань та організації їх податкового контролю платники податків формують базу оподаткування за окремими видами податків, які є прямими похідними від об'єктів оподаткування.

В ПКУ базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Якщо розглядати це поняття виходячи з тлумачення «виражати» [3], то можливо зробити висновок, що база оподаткування в законодавчому розумінні це позначення об'єктів оподаткування в одиницях виміру, за якими вони визначаються при обчисленні [99].

Будучи одними з найскладніших елементів системи оподаткування загальне змістовне поняття «база оподаткування» на сьогодні майже не знайшло наукового дослідження серед українських вчених. Цегельник Н.І. у своїй науковій праці трактує базу оподаткування як частину податкової бази, яка залишається після вирахування з неї податкових коригувань в обсязі, який не підлягає

оподаткуванню, і до якої безпосередньо застосовується податкова ставка, та визначає податкову базу як вартісну, фізичну чи будь-яку іншу характеристики об'єкта оподаткування [331].

Для того щоб розрахувати податкове зобов'язання платників податків, базу оподаткування необхідно вважати оціночним показником обсягу об'єкта оподаткування, який набирає змістовну характеристику податкової бази для обчислення податку (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Порівняльна характеристика оціночних визначень бази оподаткування за об'єктами рентної плати

Вид фактів господарського життя	Об'єкт оподаткування	База оподаткування	
		оціночна характеристика за одиницями виміру	оціночний показник величини
1. Користування надрами для видобування корисних копалин	Товарна продукція	Вартісні одиниці, грн.коп.	Обсяг вартості створеної товарної продукції
2. Користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	Підземний простір	Куб. метрів, кв. метрів	Величина використаного підземного простору
3. Користування радіочастотним спектром (радіочастотним ресурсом) України	Радіочастоти	Смуга радіочастот в МГц	Обсяги використаного радіочастотного ресурсу
4. Спеціальне використання води	Використана вода	Кількість використаної води та час її використання	Обсяги використання води
5. Спеціальне використання лісових ресурсів	Деревина, лісові матеріали, лісові користування, корисні властивості лісів	Щільні куб. метри деревини та одиниці виміру ресурсів заготовлі лісових матеріалів, лісових користувань, використання властивостей лісів	Обсяги користування лісовими ресурсами та використані корисні властивості лісів
6. Транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України	Транспортування нафти, нафтопродуктів і аміаку	Тони, км	Обсяги та відстань транспортування

Джерело: узагальнено автором на підставі ПКУ [229]

На підставі здійсненої характеристики (табл. 2.4) можна зробити висновок, що база оподаткування – це оціночний показник величини об'єкта оподаткування у визначених одиницях виміру, яка використовується для розрахунку податкових зобов'язань.

Визначення бази оподаткування у податковому законодавстві має характеризувати її обсяг в розумінні податкової бази, виходячи з об'єкта оподаткування, а саме:

- це щось з переліку показників, які характеризують факти господарського життя суб'єкта господарювання;
- показник, який є похідним від об'єкта оподаткування, величина якого характеризується визначеними в ПКУ одиницями виміру, відповідно до якої за податковими ставками нараховуються податки;
- наявність показника є причиною визнання у суб'єкта господарювання податкового зобов'язання як платника податків.

Виходячи з цього, поняття «база оподаткування» в ПКУ необхідно визначити як розрахункову величину обсягу об'єкта оподаткування у грошових, натуральних, фізичних, умовних та інших одиницях виміру, до якої застосовується податкова ставка.

На основі визначеного тлумачення «бази оподаткування» у процесі проведеного дослідження було розроблено загальний та окремі алгоритми розрахунку її величини для окремих видів податків.

Загальний алгоритм розрахунку бази оподаткування можливо подати наступним чином:

$$\text{ВБО} = (\text{ВОО} - \text{ООО}) \times \text{ОПБ}$$

де ВБО – величина бази оподаткування для розрахунку податкового зобов'язання; ВОО – величина факту господарського життя платника податку як об'єкту оподаткування; ООО – обсяг об'єкту оподаткування, який не включається до бази оподаткування; ОПБ – оціночний показник обсягу об'єкта оподаткування, який використовується для розрахунку податкового зобов'язання.

Розроблена загальна методика розрахунку бази оподаткування дозволяє обчислювати її для окремих податків, виходячи з положень ПКУ. Основні особливості обчислення бази оподаткування за наявними у платника податків об'єктами оподаткування визначені у наступних алгоритмах розрахунку:

- податок на додану вартість:

– база оподаткування для податкового зобов'язання з ПДВ:

$$\text{БЗД} = \text{ОПТ} \times \text{ДЦТ},$$

де БЗД – база оподаткування для податкового зобов'язання з ПДВ; ОПТ – обсяг постачання товарів (послуг) за одиницями виміру в бухгалтерському обліку; ДЦТ – договірна ціна за товари (послуги), що постачаються платником податку, але не нижче ціни придбання, звичайної (ринкової) ціни, залишкової (балансової) вартості.

За ПКУ ринковою є ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівняних економічних (комерційних) умовах.

Звичайна ціна - ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено ПКУ. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

– база оподаткування для формування податкового кредиту з ПДВ:

$$\text{БФК} = (\text{ОТП} - \text{ОТК}) \times \text{ЦПТ},$$

де БФК - база оподаткування для формування податкового кредиту з ПДВ; ОТП – обсяг придбання товарів (послуг) за одиницями виміру в бухгалтерському обліку; ОТК – обсяг товарів, за якими нараховуються компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ (невиробниче використання, операції, що не є господарською діяльністю); ЦПТ – договірна ціна за товари (послуги), що придбає платник податку, але не нижче ціни придбання, звичайної (ринкової) ціни, залишкової (балансової) вартості;

• база оподаткування з податку на доходи фізичних осіб:

$$\text{БОД} = \text{ЗВО} - \text{ВНБ} - \text{ВЗБ} - \text{ЗБП},$$

де БОД – база оподаткування з податку на доходи фізичних осіб як платників податку; ЗВО – загальна величина об'єкту оподаткування в сумі доходу фізичної

особи; ВНБ – виплати, які не входять до бази оподаткування; ВЗБ – витрати, що включаються до податкових знижок бази оподаткування за річною декларацією; ЗБП – зменшення бази оподаткування на податкову соціальну пільгу;

- база оподаткування з акцизного податку.

При розрахунку бази оподаткування для окремих підакцизних товарів (спирту, біоетанолу, спиртових дистилятів, нафтопродуктів, тютюнових виробів та сировини) враховуються їх нормативні та позанормативні втрати [341]:

$$\text{БОА} = (\text{ООА} + \text{ПВА}) \times \text{ОПП}; \text{ПВА} = \text{ВПТ} - \text{НВА}$$

де БОА – база оподаткування для підакцизного товару; ООА – фактична величина об'єкту оподаткування для підакцизних товарів; ПВА – понаднормативні втрати підакцизних товарів; ОПП – оціночний показник перерахунку величини об'єкта оподаткування підакцизних товарів у базу оподаткування; ВПТ – загальна величина втрат підакцизних товарів як об'єкта оподаткування; НВА – нормативна величина втрат підакцизних товарів як об'єкта оподаткування.

Приклад, фактичний обсяг виробництва горілки Пшенична сльоза «Срібна чистота» міцність – 40 % становив 1500 л. Загальна величина втрат об'єкта оподаткування склала 15 л, з них нормативні втрати – 5 л, понаднормативні – 10 л. База оподаткування підакцизного товару горілка Пшенична сльоза «Срібна чистота» становить:

$$(1500 + 10) \times 40 : 100 = 604 \text{ літрів } 100\text{-відсоткового спирту.}$$

- база оподаткування з податку на прибуток:

При розрахунку бази оподаткування для визначення величина податку на прибуток використовується комбінований алгоритм показника прибуток з врахуванням одержаного фінансового результату за положеннями облікової політики платників податків скоригованого на їх відхилення від правил ПКУ щодо оцінювання окремих господарських операцій.

$$\text{БОП} = \text{ПСП} - \text{ПЗП} + \text{ЗПА} + \text{ЗПЗ} + \text{ЗПФ} + \text{ЗП}$$

де БОП – база оподаткування для визначення величини податку на прибуток; ПСП – прибуток створений платниками податків відповідно до методики їх облікової політики за величиною відображеною у фінансовій звітності; ПЗП –

прибуток, звільнений від оподаткування або збиток від діяльності у минулих звітних періодах; ЗПА – зменшення прибутку за рахунок розробленої платниками податків політики управління необоротними активами, що збільшує витрати у порівнянні з її нормами визначеними в ПКУ; ЗПЗ – зменшення прибутку за рахунок розробленої платниками податків політики управління резервами (забезпеченнями), що збільшує витрати у порівнянні з її нормами визначеними в ПКУ; ЗПФ – зменшення прибутку за рахунок розробленої платниками податків політики управління фінансовими операціями, що збільшує витрати у порівнянні з її нормами визначеними в ПКУ; ЗПІ – зменшення прибутку за рахунок розробленої платниками податків політики управління іншими фактами господарського життя, що збільшує витрати у порівнянні з її нормами визначеними в ПКУ.

Для забезпечення розрахунку податкових зобов'язань, подання податкової звітності та здійснення податкового контролю необхідно, щоб в системі бухгалтерського обліку формувалася якісна інформація про об'єкти і бази оподаткування.

В цьому аспекті, виходячи із загального висновку Островерхої Р. Е. [220] та висловленої думки Занько Б.М. [84], в процесі обліку об'єктів оподаткування формування інформації має відбуватися шляхом послідовного проходження від спостереження за фактами господарського життя, їх сприйняття через вартісне вимірювання до запису у первинних документах з наступним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку на аналітичному і синтетичному рівні та в розрізі субрахунків відповідно до необхідних показників для здійснення податкових розрахунків і складання податкової звітності

Суб'єкти господарювання, які є платниками загальнодержавних податків і зборів, повинні накопичувати в обліковій системі за визначеною обліковою політикою інформацію, яка характеризує об'єкти та бази оподаткування, що визначені ПКУ (табл. 2.1 і 2.4).

Організацію обліку об'єктів оподаткування та бази оподаткування для потреби здійснення розрахунків податкових зобов'язань розглянемо за окремими, найбільш важливими для формування бюджетів, видами податків.

За податком на додану вартість формуються два види об'єктів оподаткування, зокрема, для розрахунку податкового зобов'язання і податкового кредиту. Податкове зобов'язання з ПДВ формується на основі обсягів постачання, а податковий кредит – обсягів придбання. Інформацію щодо цих об'єктів оподаткування платникам податків доцільно узагальнювати на єдиних рахунках 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відповідно до господарських операцій з постачання та 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» за господарськими операціями придбання.

При цьому, назви цих рахунків відповідно до змісту господарських операцій доцільно змінити на 36 «Розрахунки з постачання», а 63 «Розрахунки з придбання». Субрахунки до цих рахунків маю формуватися в розрізі операцій, що відображають об'єкти оподаткування, які оподатковуються за основною ставкою (20 %), за ставкою 7 %, за ставкою 14 %, за нульовою ставкою та що звільнені від оподаткування [270].

Базою оподаткування буде визначатися обсяг об'єктів оподаткування відповідно до групування їх за ставками (20 %, 14 %, 7 %). У об'єктів оподаткування з нульовою ставкою та що звільнені від оподаткування база оподаткування відсутня.

Звернемо також увагу, що база оподаткування для розрахунку податкового зобов'язання з ПДВ, яка пов'язана з постачанням основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних матеріальних активів, повинна визначатися як балансова (залишкова) їх вартість за даними рахунків бухгалтерського обліку, зокрема 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» та 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

При цьому, база оподаткування, як частина вартості активу, яка залишається недоамортизованою, розраховується як різниця між первісною вартістю об'єктів

та сумою нарахованої амортизації. Для здійснення цього розрахунку платникам податку необхідно забезпечити аналітичний облік об'єктів необоротних активів не тільки щодо їх первісної вартості, але і за рахунком 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», де не тільки за видами об'єктів [92], а і в аналітичному розрізі, має відображатися відповідно до аналогічних аналітичних рахунків сума накопиченого зносу (амортизації).

Об'єкти необоротних активів, призначені для постачання, як об'єкти оподаткування для розрахунку податкового зобов'язання з ПДВ, повинні бути переведені на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» відповідно до положень національних [205] або міжнародних [174] стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Об'єктами оподаткування та бухгалтерського обліку в сфері акцизного податку є підакцизні товари та вартість реалізованої виробленої виробником електричної енергії, обчислена на підставі цін, що склалися на ринку електричної енергії.

Для організації бухгалтерського обліку підакцизних товарів як об'єктів оподаткування на рахунку 28 «Товари» необхідно виділити окремий субрахунок, як приклад, 287 «Підакцизні товари». Формування підакцизних товарів як об'єктів оподаткування на цьому бухгалтерському рахунку при їх виробництві здійснюється за кореспонденцією дебет рахунку 287 «Підакцизні товари» кредит 26 «Готова продукція» за визначеними одиницями обліку та виробничою собівартістю.

Водночас, щодо підакцизних товарів на бухгалтерському рахунку 287 «Підакцизні товари» необхідно організувати облік бази оподаткування, виходячи з одиниць виміру визначених ПКУ, до яких застосовуються ставки податків.

Як приклад, платник податків здійснив виробництво пива із солоду (солодове) код марки «Бердичівське пшеничне» 3000 л з об'ємною часткою спирту – 4,8 % за виробничою собівартістю та оприбуткував його за дебетом рахунку 26 «Готова продукція» і кредитом рахунку 23 «Виробництво», з одночасним

відображенням за дебетом рахунку 287 «Підакцизні товари» та кредитом рахунку 26 «Готова продукція».

На дебеті синтетичного рахунку 287 «Підакцизні товари» аналітичний рахунок пиво «Бердичівське пшеничне» з об'ємною часткою спирту – 4,8 % буде відображено 3000 л за виробничою собівартістю та базою оподаткування 144 літри 100 відсоткового спирту (3000 л x 4,8 % : 100).

При реалізації, наприклад, 2000 л пива, як об'єкту оподаткування, буде визначена база оподаткування для розрахунку акцизного податку обсягом 96 літрів 100 відсоткового спирту, яка буде списана разом з об'єктом оподаткування пиво «Бердичівське пшеничне» за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» та кредитом рахунку 287 «Підакцизні товари».

Процес формування прибутку як об'єкта оподаткування підлягає відображенню у бухгалтерському обліку з урахуванням порядку його адміністрування за ПКУ. Прийняття змін до ПКУ у 2015 році стало позитивним кроком до визначення показників господарської діяльності, що дозволило розраховувати створений прибуток як об'єкт і базу оподаткування за двома методиками [327].

Перший підхід повністю узгоджується з положеннями національних і міжнародних нормативних актів, що регулюють ведення бухгалтерського обліку та стосується платників податків у яких річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень. Такі платники податків мають право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають у наслідок розбіжностей між положеннями національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та правилами ПКУ.

При цьому, узгодження платниками податків створеного прибутку, прибутку як об'єкта оподаткування і прибутку як бази оподаткування здійснюється за наступним алгоритмом:

$$\text{СПО} = \text{ВПО} = \text{ВПБ}$$

де СПО – створений прибуток за обліковою політикою платників податків відповідно до національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності; ВПО – величина прибутку як об'єкта оподаткування платників податків; ВПБ – величини прибутку як база оподаткування платників податків.

Другий підхід передбачає формування прибутку як бази оподаткування платниками податків, у яких річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період, перевищує сорок мільйонів гривень.

Такі платники визначають об'єкт і базу оподаткування на основі їх трактування за ПКУ та застосування комбінованої методики їх величини для розрахунку податку на прибуток.

$$\text{ПБО} = \text{ПСП} + \text{ВРП}$$

де ПБО – прибуток як база оподаткування для розрахунку податку на прибуток; ПСП – прибуток створений платниками податків відповідно до методики їх облікової політики за величиною відображеною у фінансовій звітності; ВРП – величина розрахованого прибутку в результаті використання збільшених нормативів для оцінювання вартості окремих господарських операцій, що формували створений прибуток платників податків за їх обліковою політикою.

Величина розрахованого прибутку в результаті використання збільшених нормативів для оцінювання вартості окремих господарських операцій, що формували створений прибуток платників податків за їх обліковою політикою визначається як різниця між прибутком, який формувався за обліковою політикою в межах норм, наявних в національних та міжнародних стандартах з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та прибутком, який відповідає величині при оцінюванні господарських операцій за правилами передбаченими в ПКУ.

$$\text{ВРП} = \text{ПСП} - \text{ПРП}$$

де ПРП – прибуток розрахований відповідно до визначеної облікової політики платника податків з врахуванням правил формування господарських операцій передбачених ПКУ.

Такий підхід для визначення прибутку як бази оподаткування потребує від платників податків корегувальних розрахунків з оцінювання окремих господарських операцій з відображенням поза межами рахунків бухгалтерського обліку. Як наслідок, виникає різниця між показником величини прибутку у фінансовій і податковій звітності.

Відтак, стейкхолдерам, серед яких важливе місце займають органи державного управління національною економікою України, платники подають дані про величину прибутку, які характеризуються двома числовими значеннями.

Прибуток, що відображається у фінансовій звітності, формується відповідно до індивідуальної моделі розрахунку щодо кожного суб'єкта господарювання і, як правило, використовується для оцінювання ефективності господарської діяльності. Прибуток, що розраховується для податкової звітності формується відповідно до єдиної загальнодержавної моделі для всіх суб'єктів господарювання з метою визначення бази оподаткування та наповнення бюджетів держави і територіальних громад за рахунок податку на прибуток.

Друга модель розрахунку прибутку є більш обґрунтованою для потреб держави, дозволяє порівнювати його величину на рівні суб'єктів господарювання, видів економічної діяльності, територій, форм власності та організаційних форм господарювання. Ця модель показника прибутку забезпечує такі два основних аспекти вірогідності інформації як адекватність відображення явища і точність вимірювання.

Адекватність розглядається як здатність показника прибутку відбити саме ту властивість, яка необхідна для управління національною економікою, виходячи із діючого законодавства держави. Точність і повнота вимірювання показника прибуток залежить від можливостей відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку.

Отже, в Україні, щоб показник прибутку суб'єктів господарювання на рівні держави відповідав своєму призначенню й виконував покладені на нього функції, його модель має формуватися на обліковій політиці платників податків відповідно до діючих національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та положень передбачених в ПКУ.

Для потреб управління безпосередньо суб'єктами господарювання їх власники повинні використовувати інформаційні ресурси управлінського обліку. На нормативному рівні управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність суб'єктів господарювання для внутрішнього користування власниками та управлінським персоналом для ефективної організації бізнес процесів з метою збільшення величини показника прибутку, як основного джерела інвестування забезпечення самодостатнього розвитку господарюючих систем.

Вирішення цих питань має важливе значення як для правильного розрахунку величини фінансових результатів суб'єктів господарювання так і для повної ліквідації розбіжностей між прибутком у фінансовій звітності і щодо потреб визнання його як бази оподаткування.

Прибуток, визначений за спільними правилами бухгалтерського обліку і оподаткування, для потреб фінансової і податкової звітності та в управлінському обліку – це не фальсифікація даних, а свідомий відкритий підхід для досягнення різних цілей.

При цьому, визначення прибутку для фінансової і податкової звітності як єдиного числового показника посилить відповідальність власників за розробку облікової і податкової політики, забезпечить підвищення ролі бухгалтерського обліку щодо достовірності розрахунку податкових зобов'язань та їх сплати. Прибуток визначений в управлінському обліку має використовуватися власниками бізнесу для оцінки ефективності діяльності управлінського персоналу та перспектив розвитку суб'єктів господарювання.

Низка запропонованих пропозицій в системі обліку окремих об'єктів та бази оподаткування покликані сприяти подоланню існуючих нині недоліків, а саме

труднощів у визначенні податкових зобов'язань, забезпечення їх достовірності, здійснення податкового контролю, трудомісткості ведення бухгалтерського обліку та створення умов щодо попередження та виявлення фактів ухилення від податків.

## **2.2. Концептуальна модель облікового забезпечення формування податкових витрат і зобов'язань при нарахуванні загальнодержавних податків та зборів**

Для забезпечення національної безпеки України найбільш актуальною є проблема, що пов'язана з наповненням державного і місцевих бюджетів на основі достовірних розрахунків податкових платежів та своєчасної сплати податків та інших обов'язкових зборів і платежів платниками податків за наявні об'єкти відповідно до бази оподаткування. Розбудова держави передбачає створення нею механізму запобігання та протидії легалізації (відмиванню) податкових доходів, одержаних платниками податків злочинним шляхом за допомогою інструментів облікової системи суб'єктів господарювання та організації податкового контролю.

До податкових злочинів входять діяння проти податкової системи через недостовірне відображення у бухгалтерському обліку об'єктів оподаткування та спричинення шкоди у вигляді ненадходження податкових зобов'язань від платників податків до державного і місцевих бюджетів.

Наявні факти ненарахування, недостовірного відображення в обліку господарських операцій пов'язаних з оподаткуванням та несплатою податкових платежів, несвоєчасного складання і подання податкової звітності, помилок в 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 і бази оподаткування, нарахування податкових платежів і відображенням

їх як витрат суб'єктів господарювання та здійсненням розрахунків за податковими зобов'язаннями.

Податкові платежі є важливим явищем господарської діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, що є платником податків та об'єктом його бухгалтерського обліку. В системі бухгалтерського обліку, як процесу, відбувається виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення та узагальнення інформації про податкові платежі суб'єктів господарювання як платників податків. При цьому, бухгалтерський облік забезпечує процес оподаткування інформаційною базою, використовує оціночні і розподільчі інструменти для здійснення контролю за податковими зобов'язаннями платників податків.

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, насамперед, стосується формування робочих планів рахунків бухгалтерського обліку для здійснення записів господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням, податкових розрахунків та відображення їх результатів в первинних документах і за правилами подвійного запису, визначення джерел для списання витрат від нарахування податків, акумулювання коштів для сплати податкових зобов'язань.

Питання відображення в бухгалтерському обліку податкових витрат і зобов'язань з метою забезпечення управління об'єктами і базою оподаткування та податковими платежами є предметом широкої наукової дискусії, яку здійснювали українські науковці.

Однак, наукові напрацювання здійснювалися, як правило, до діючого податкового законодавства в часовому аспекті його застосування. Облік в сфері оподаткування висвітлюється, переважно, у коментарях та в консультаціях до 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 носять в цілому безумовно позитивний характер.

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 окремі вчені-економісти продовжують розглядати проблемні питання податкового обліку як окремої економічної інформаційної категорії, які існують, на їх думку, у платників податків.

Для здійснення такого обліку в 1997 році вперше у податковому законодавстві України був використаний термін «податковий облік» та описані деякі правила його ведення щодо окремих видів податків, зокрема для адміністрування податку на прибуток [274] та податку на додану вартість [276].

Проте визначення терміну «податковий облік», в контексті якого він вживався в законодавстві до 2010 року, тобто за часу дії законодавства, за яким його було введено, і у ПКУ після 2010 року, де він теж наявний, відсутнє.

Трактування значення поняття «податковий облік», в якому він мав вживатися, було наведено лише для банківських установ у визначенні, як такого, що ведеться з метою накопичення даних про валові доходи та валові витрати, що діяло з 01.01.1995 р. по 01.01.2013 р. [239].

У ПКУ на сьогодні продовжується неодноразове згадування тільки терміну «податковий облік» в різній інтерпретації лише при трактуванні окремих нормативних положень податкового законодавства (табл. 2.5).

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

- як окремий вид обліку у платників податків щодо якого відсутнє законодавче визначення, відмінний від бухгалтерського та управлінського;
- як облік, який здійснюється органами ДПС України з метою встановлення податків та визначення їх елементів для платника податку.

Фрагмент контексту застосування та змістовного навантаження на термін  
«податковий облік» у нормативних положеннях ПКУ

Пункти Податкового кодексу України	Контекст застосування	Призначення
14.1.139	Порядок податкового обліку та звітності	При визначенні результатів спільної діяльності
14.1.180	Ведення податкового обліку	Визначення поняття податкового агента
14.1.266	Метод податкового обліку	Визначення касового методу для цілей оподаткування
56.31	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 ПКУ [229].

Данілов О. С. [61] наголошує, що в Україні податковий облік в достатній мірі гармонізований з бухгалтерським й не підлягає виокремленню як система. Для потреб оподаткування в бухгалтерському обліку використовується інструментарій додаткових методів з метою розрахунків податків та формування загальної інформації про стан оподаткування на підприємстві.

Плахтій Т. Ф. вважає, що існування підсистеми податкового обліку було актуальним до моменту прийняття та введення в дію ПКУ [226].

Виходячи з проведених досліджень різниця між формуванням об'єктів бухгалтерського обліку і об'єктів оподаткування на сьогодні не потребує окремого відокремленого обліку. Можливі відмінності, що виникають щодо застосування різних методик розрахунку окремих господарських операцій, які існують між ПКУ

та нормативними актами з бухгалтерського обліку доцільно регулювати безпосередньо в процесі розрахунку податкових платежів. Підставою для здійснення таких розрахунків можуть бути складені бухгалтерські довідки як форма первинного документа для відображення бази оподаткування і податкових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку.

В загальному контексті, 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 в системі рахунків бухгалтерського обліку для потреб управління податковими витратами.

Вакулик Д. [30] акцентує увагу, що управлінський облік податкових витрат є надзвичайно важливим і вкрай необхідним для підприємств, оскільки без достовірної, своєчасної та порівнювальної інформації неможливе управління податковими платежами.

Данілов О. С. звертає увагу на необхідність запровадження для сплати податків єдиного рахунку, що використовується в практиці оподаткування у Швеції, Данії та Великій Британії і вважається найбільш ефективним і прозорим інструментальним засобом контролю. При цьому, такий підхід дозволяє платникам податків економити час і ресурси на здійснення процесу сплати податків, а контролюючим органам змогу отримувати реальну картину стану розрахунків з бюджетами [61].

Гавриленко Н. В., Грищенко О. В., Козицька Н.О. [44] розкрили та обґрунтували можливості розподілу податкових витрат між об'єктами управлінського обліку, за якого кожен з об'єктів управління приймає на себе частину податкової собівартості.

Кононенко Л. В., Назарова Г. Б., Оришака О. В. [107] визначили, що одним з найбільш перспективних напрямів оптимізації організації обліку і аудиту розрахунків за податками і платежами є використання технології «блокчейна», 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. [295] 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 приводить 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 згортання залишків за такими різними субрахунками.

Буткевич О. В. [26] 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. [115] розглянули підходи до тлумачення податкового аудиту, зокрема проведено групування за аудиторською та контролюючою дефініціями його визначення як процесуальної дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів.

Лега О. В. здійснивши у 2021 році аналіз попередніх досліджень в наукових публікаціях щодо питань обліку розрахунків за податковими платежами у період з 2011 по 2020 рік зробив висновок, що відображення податкових зобов'язань в бухгалтерському обліку залишається однією з найбільш складних, трудомістких і відповідальних ділянок облікового процесу. До таких проблем автор відносить неузгодженість правил оподаткування з методикою бухгалтерського обліку,

складність розрахунку податкових різниць, інформаційне забезпечення обліку оподаткування, облікове відображення ПДВ в системі рахунків [132].

Жиряда Х.В. і Савчук Д.Г. – виділяють такі основні проблеми облікового забезпечення податкових розрахунків як використання для обліку податкових платежів єдиного бухгалтерського рахунку 98 «Податкові платежі підприємства» з відповідними субрахунками, вдосконалення податкової звітності за рахунок скорочення додатків до податкових декларацій та впровадження в дію єдиного електронного рахунку для сплати податків [78].

Добрунік Т. П. актуалізує проблему облікового забезпечення формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, які знаходяться на загальній системі оподаткування, зі сплатою податку на прибуток. Для цього має бути сформована методика визначення фінансових результатів як об'єкта оподаткування, яка б не дозволяла здійснювати вплив на їх величину вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо використання сільськогосподарськими підприємствами специфічних активів – біологічні активи, біологічні перетворення, сільськогосподарську продукцію [68].

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 окремих господарських операцій, які забезпечують формування податкових платежів в бухгалтерському обліку платників податків, наведений в таблиці 2.6 та на рис. 2.1.

Аналіз даних таблиці 2.6 свідчить, що процес нарахування загальнодержавних податків і зборів платників податків пов'язаний з відображенням в бухгалтерському обліку великих обсягів різноманітних господарських операцій за КВЕД в сфері формування доходів, витрат, придбання ресурсів, розрахунків вартості робочої сили, здійснення зовнішньоекономічної діяльності, забезпечення адміністрування екологічних податків та рентної плати.

Загальний обсяг господарських операцій, які пов'язані з оподаткуванням  
суб'єктів господарювання юридичних осіб в Україні

млрд грн

Роки	Чисті доходи	Витрати	Загальна вартість куплених товарів та послуг	Витрати на персонал	Зовнішньо-економічна діяльність, млрд дол США		Заготівля деревини, млн м3
					експорт	імпорт	
2014	5045,8	5635,8	х	354,4	53,9	54,4	20,7
2015	6412,4	6785,9	х	392,6	38,1	37,5	21,9
2016	7041,5	7011,8	х	434,8	36,4	39,2	22,6
2017	8385,2	8216,5	5878,3	569,9	43,3	49,6	21,9
2018	10002,9	9714,6	7103,0	727,1	47,3	57,2	22,5
2019	10876,4	10352,6	7256,4	901,2	50,0	60,8	20,9
2020	10873,2	10805,2	7487,2	990,6	49,2	54,3	17,8
2021	13995,8	13110,5	9655,0	1169,8	68,1	72,8	17,6
2022	11730,0	12006,3	8288,2	1038,8	44,1	55,3	15,9
2023	14651,6	14223,9	10448,7	1193,9	36,2	63,6	15,7

Джерело: узагальнено автором за [64]

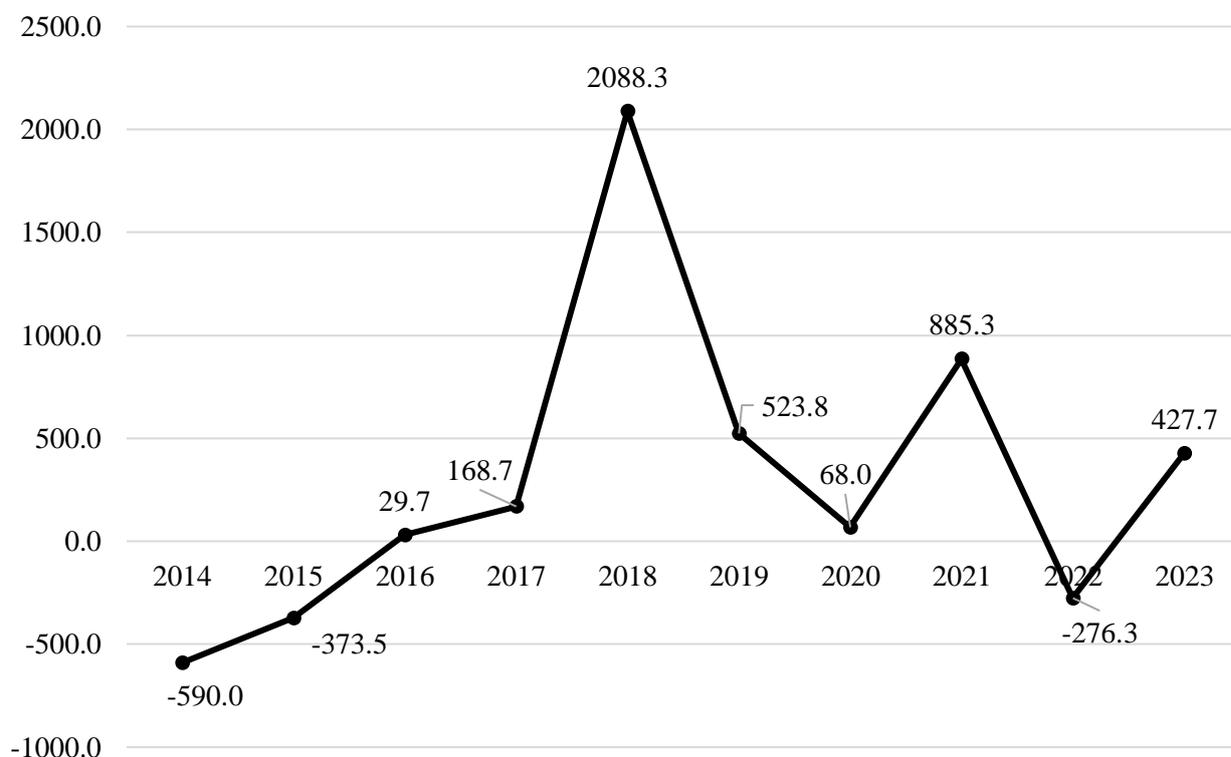


Рис. 2.1. Динаміка фінансових результатів як об'єкту та бази оподаткування в системі бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання юридичних осіб в Україні, млрд грн

Джерело: узагальнено автором за [64]

В процесі виявлення фінансових результатів від господарської діяльності бухгалтерський облік формує об'єкт оподаткування для розрахунку податку на прибуток (рис. 2.1).

Забезпечення достовірності і повноти оподаткування суб'єктів господарювання передбачає максимальне використання для розрахунку податкових зобов'язань облікової системи платників податків побудованої на інструментах бухгалтерського обліку.

Разом з тим, між результативністю системи оподаткування і ефективністю бухгалтерського обліку як інформаційної системи існує прямий зв'язок. Роль бухгалтерського обліку для потреб оподаткування зводиться до виконання його функцій щодо безперервного виявлення, збирання, вимірювання, реєстрації і накопичення, узагальнення та збереження даних про господарські операції суб'єктів господарювання пов'язаних податками. На цій основі відбувається створення інформаційної бази, необхідної для виконання управлінської діяльності в сфері забезпечення комплаєнс-контролю за податковими зобов'язаннями.

Бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням, це діяльність 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.

Оскільки система бухгалтерського обліку має і може виконувати основну роль в адмініструванні податків, то звичайно, якість її функціонування

позначається на дотриманні платниками податків норм ПКУ. А отже, підвищення ефективності податкового законодавства є одним з пріоритетних завдань системи бухгалтерського обліку. Зокрема, його підсистема, пов'язана з оподаткуванням, повинна бути направлена на підвищення ролі її даних в інформаційно-аналітичному забезпеченні доказової бази при адмініструванні податків.

Необхідність формування податків викликає додаткову потребу у формуванні господарських операцій та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, де узагальнюються і розраховуються показники об'єктів оподаткування, відбувається нарахування податків та здійснюються розрахунки за податковими платежами.

В цілому, ПКУ визначає основні підходи до обліку господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням, в контексті використання системи інструментів бухгалтерського обліку наступного характеру:

- 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;
- платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами;
- платники податків для обрахунку об'єкта і бази оподаткування податку на прибуток використовують дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування;
- платники податку, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат та визначають об'єкт і базу оподаткування з податку на прибуток відповідно до норм цих стандартів з урахуванням положень ПКУ;
- 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 і бази оподаткування на основі норм їх облікової політики.

Такий підхід, визначений в ПКУ до обліку господарських операцій, пов'язаних з податками, свідчить, що в основі нарахування та сплати податкових платежів платників податків лежить бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться платниками податків, 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 регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису [259].

Господарські операції, пов'язані з податковими платежами, формують, відповідно до видів загальнодержавних податків, визначених в ПКУ, об'єкти бухгалтерського обліку (рис. 2.2).

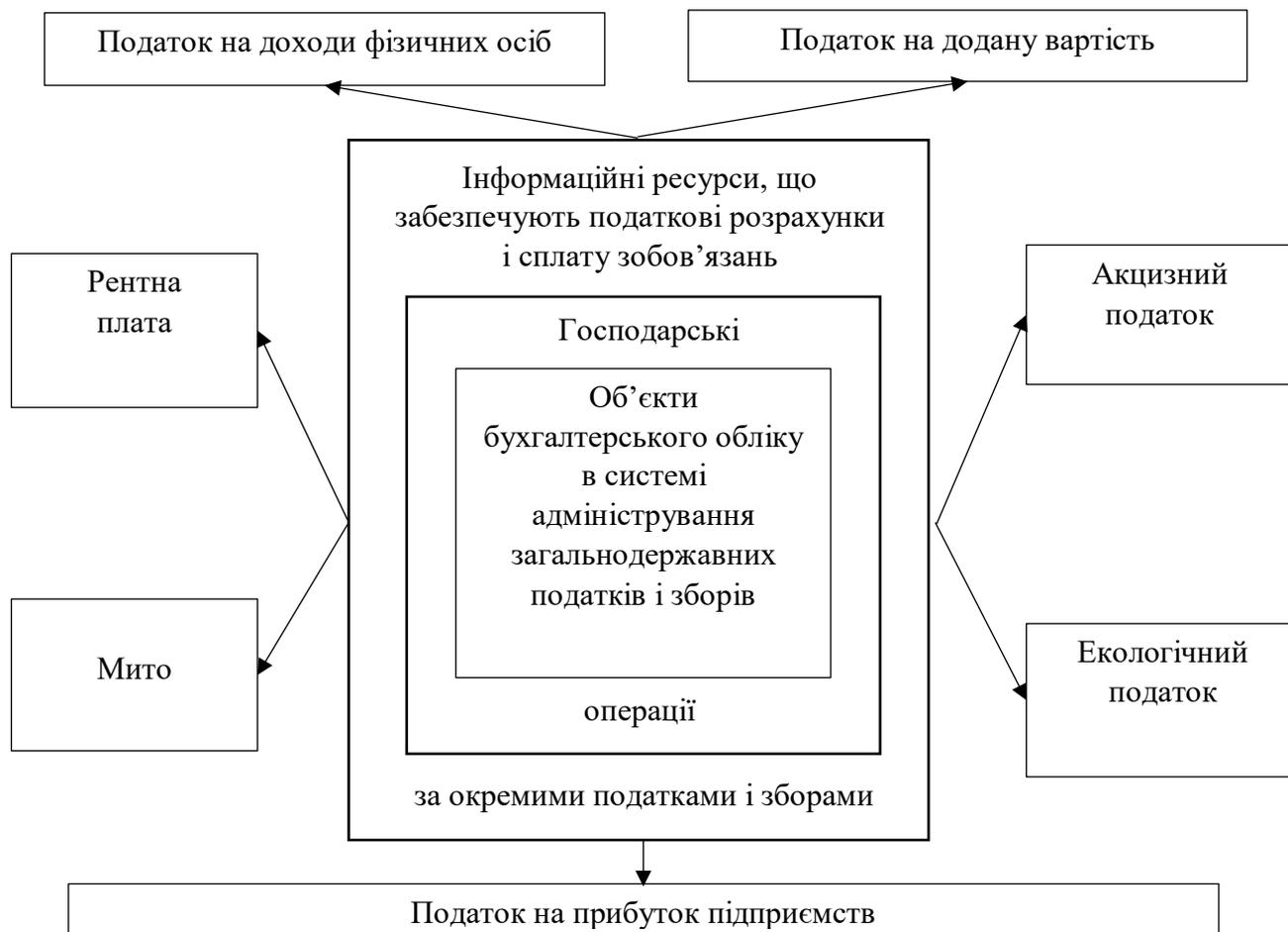


Рис. 2.2. Об'єкти бухгалтерського обліку в системі загальнодержавних податків і зборів

Джерело: узагальнено автором за [229]

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 господарських операцій, пов'язаних з податками, об'єктами бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до змісту визначеної ПКУ системи елементів, які характеризують податки.

Роль та місце інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку в забезпеченні формування системи елементів, визначених в ПКУ, для визнання податків розглянуто в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Роль та місце інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку в забезпеченні формування системи елементів визначених в ПКУ для визнання податків

Система елементів для визнання податків	Змістовна характеристика
Реєстрація платників податків, податкових агентів і представників платників податків	За наявними об'єктами обліку та оподаткування
Об'єкти оподаткування	Об'єкти, з наявністю яких пов'язується виникнення господарських операцій для розрахунку податкових зобов'язань та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку
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 з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку
Податкові пільги	Сума податку (збору) несплаченого до бюджету (вивільнені від оподаткування кошти) у зв'язку з отриманням податкової пільги [251]
Строк сплати податку та збору	Період, протягом якого податкове зобов'язання повинно бути сплачене з відображенням в бухгалтерському обліку податкових платежів
Податковий період	Період часу, за який визначається об'єкт оподаткування для сплати податку виходячи з інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку
Порядок сплати податків та зборів	Сплата податкових зобов'язань на рахунки, відкриті казначейством або через функціонування спеціальних та єдиного рахунків в системі бухгалтерського обліку [256; 284]

Джерело: складено автором за ПКУ [229].

Для відображення і контролю господарських операцій в сфері податкових розрахунків в бухгалтерському обліку застосовуються всі елементи його методу (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Визначення місця та призначення елементів бухгалтерського обліку в системі 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 інформаційних ресурсів про господарські операції, які здійснюються при формуванні податкових платежів
Інвентаризація	Встановлення фактичних обсягів здійснених господарських операцій, пов'язаних з податковими зобов'язаннями та виявлення їх відповідності змісту і підтвердження показників відображених в податковій звітності платників 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 пов'язаних з податковими розрахунками зобов'язань та їх оплатою
Калькуляція	Обчислення показників витрат, пов'язаних з розрахунком об'єктів оподаткування
Звітність	Формування і відображення системи показників, які використовуються для розрахунку податкових зобов'язань та здійсненні їх оплати

Джерело: власна розробка автора на основі ПКУ [229].

Проведений контент-аналіз організації бухгалтерського обліку нарахування і сплати податкових платежів платниками податків показав, що він не має будь-яких характерних особливостей в порівнянні з відображенням інших господарських операцій в системі бухгалтерських рахунків.

Разом з тим, у відношенні об'єктів обліку до об'єктів оподаткування тільки створення прибутку може мати певні відмінності між його величиною за

фінансовою і податковою звітністю. При цьому, сума прибутку, що оподатковується, визначається, виходячи з прибутку 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 сплати податку використовується тільки в процесі оцінювання бази оподаткування при 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 40 млн грн, а облікова політика не використовує положення ПКУ в частині податку на прибуток при відображенні господарських операцій ;

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

Для визначення фінансового результату як об'єкта і бази оподаткування з врахуванням податкових різниць необхідно використовувати додаток РІ до Декларації з податку на прибуток [228]:

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

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

де ФРО – фінансовий результат для оподаткування; ФРФ – фінансовий результат за фінансовою звітністю відповідно до облікової політики 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.

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.

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

- створення об'єктів і бази оподаткування;
- нарахування податкових зобов'язань за показниками податкової звітності;
- формування податкових зобов'язань за джерелами їх покриття;
- віднесення податкових зобов'язань на формування кредиторської заборгованості за рахунками, які відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів;
- здійснення сплати податкових зобов'язань.

Для ефективного ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, що пов'язані з податками платників податків, доцільно сформувати його окрему підсистему, яка має складатися з декількох рівнів.

Перший рівень – це система первинних документів загального і спеціального характеру, яка формується виходячи із форм визначених ПКУ і обліковою політикою щодо документообороту платника податків. За ПКУ такими документами є податкова накладна та акцизна накладна. Інші господарські

операції пов'язані, як правило, з розрахунками об'єктів і бази оподаткування, податкових зобов'язань та їх сплатою оформляються визначеною системою первинних документів самостійно платниками податків.

На другому рівні відбувається узагальнення системи інформації первинних документів щодо господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням після її перевірки за формою і змістом в регістрах бухгалтерського обліку.

Третій рівень облікового процесу, який пов'язаний з податковими платежами та 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.

Отже, відображення господарських операцій, пов'язаних з податками, потребує їх документування і групування даних, визначення системи бухгалтерських рахунків відповідно до робочого плану платників податків для формування необхідної інформації для оподаткування, здійснення записів на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису, створення показників для фінансової, податкової, статистичної і управлінської звітності.

Початковою стадією бухгалтерського обліку податків, на якій відбувається фіксування їх величини як господарських операцій, що забезпечують розподіл створеного доходу платника податків у бюджети держави і територіальних громад, є первинний облік.

На законодавчому рівні первинний документ визначається як документ створений у паперовій або електронній формі, що містить відомості про

господарську операцію (дію або подію, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства).

Для того, щоб первинний документ відображав господарську операцію для розрахунку величини податків, він повинен мати відомості за всіма обов'язковими реквізитами, які визначені нормативними актами

Характеристику обов'язкових реквізитів первинних документів, що мають відображати відомості про господарські операції пов'язані з податками наведено в табл. 2.9.

Для підтвердження фактів здійснення господарських операцій, що відображають величину податків, відомості первинних документів підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік. Перевірка здійснюється за формою і змістом, тобто перевіряється наявність в документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції нормативній базі у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників.

Спеціалізованими формами первинних документів, які використовуються платниками податків в системі оподаткування, є визначені в ПКУ та розроблені і затверджені Міністерством фінансів України податкова накладна і акцизні накладні [178; 245; 269].

Податкова накладна створюється при формуванні господарських операцій, пов'язаних з ПДВ, продавцем за умови фактичного постачання товарів (робіт, послуг), а покупець отримує її з ЄРПН.

Отже, податкова накладна – це додатковий документ в системі господарських операцій з постачання та придбання товарних об'єктів платників податків. Він виконує контрольну функцію і є тільки підставою для підтвердження можливості розрахунку ПДВ за відображеними в бухгалтерському обліку господарськими операціями пов'язаними з нарахуванням податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ (рис. 2.3).

Вимоги до оформлення обов'язкових реквізитів первинних документів для відображення відомостей про господарські операції, які пов'язані з податками

Назва реквізиту	Пояснення щодо заповнення реквізитів
Назва документа (форми)	Формується відповідно до змісту відомостей про господарську операцію в довільній формі на власний розсуд платника податків
Дата складання	Первинні документи можуть бути складені під час, або після, а також до здійснення господарських операцій. Якщо первинний документ складається до здійснення господарської операції або пізніше, то доцільно вказати дві дати: 1) дата складання як обов'язковий реквізит; 2) дату (чи період) здійснення господарської операції щоб визначити звітний період для її відображення в обліку. При документуванні господарської операції на основі відомостей за підсумками якогось певного періоду (лімітно-забірна картка, щоденник) як приклад місяця, датою здійснення (завершення) господарської операції буде останній календарний день місяця.
Назва підприємства, від імені якого складено документ	Має відповідати повній або скороченій назві суб'єкта господарювання відповідно до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань
Зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції	Зміст господарської операції повинен пояснювати саму її суть, відповідати на запитання: яку дію було здійснено чи яка подія відбулася? Ступінь деталізації і обсягу господарської операції визначають особи відповідальні за її здійснення та правильність оформлення відповідно до потреб пов'язаних з управлінням господарською діяльністю. Деталізація змісту господарської операції має забезпечити повне її розкриття та ідентифікацію змін, які відбулися в структурі активів та зобов'язань і власному капіталі. Обсяг господарської операції – комплексне поняття, визначається у вигляді показників, які відображають суть господарської операції (найменування товару, послуги), одиницю виміру, ціну за одиницю, загальну вартість, тобто дають уявлення про кількість і вартість товарів (робіт, послуг).
Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення	Реквізит невіддільно пов'язаний з необхідністю здійснення особистого підпису або інших даних, що надають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Перелік осіб, які мають право надавати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів й іншого майна, затверджує керівник підприємства. Кількість осіб відповідно до посад, які мають право підписувати документи на здійснення операцій повинно бути обмежено.
Особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	Первинний документ має бути підписаний особисто особою, котра брала участь у здійсненні господарської операції. Підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис (факсиміле) накладається відповідно до законодавства про електронні документи й електронний документообіг.

Джерело: узагальнено автором на основі [80].

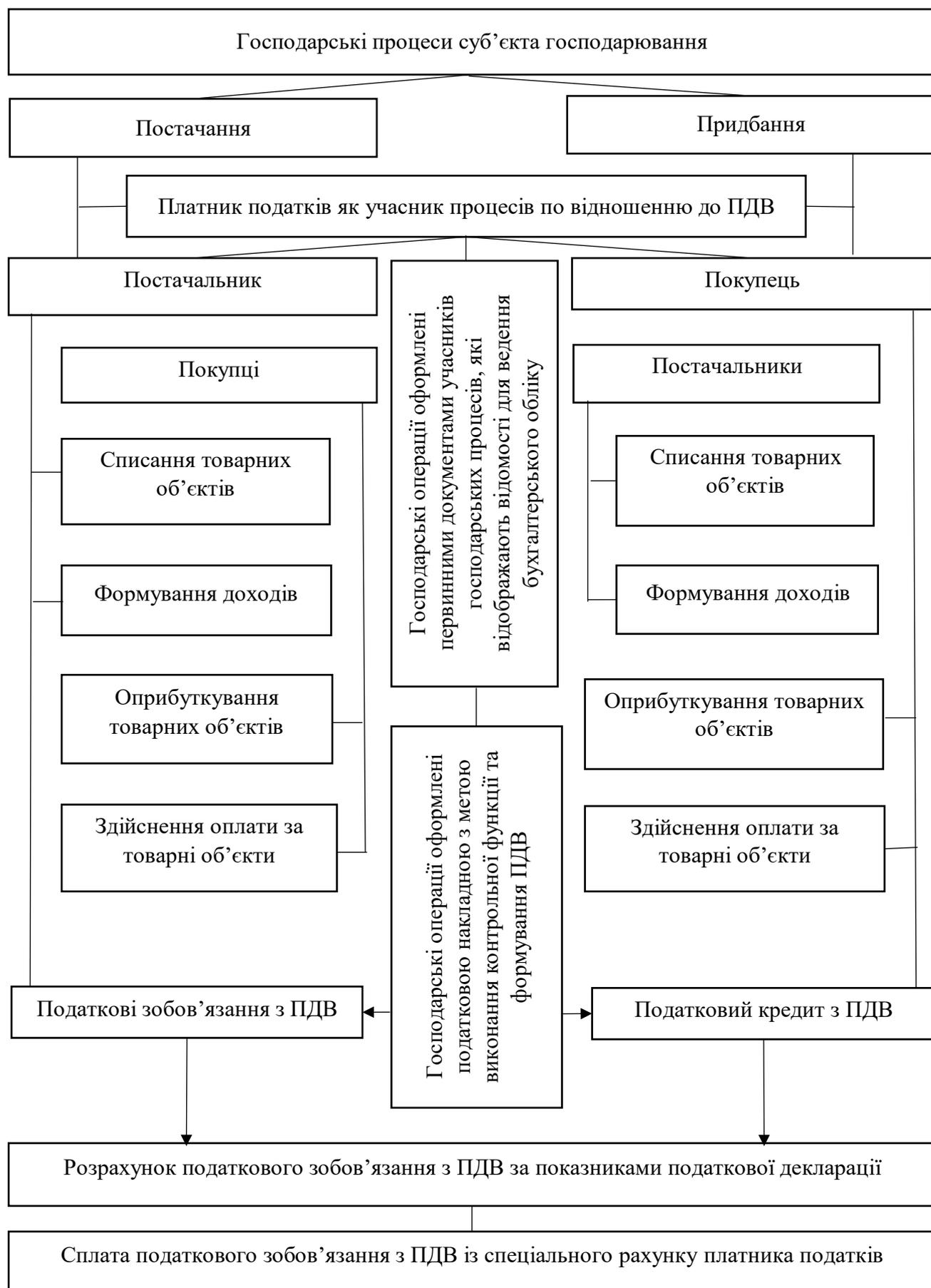


Рис. 2.3. Порядок використання податкової накладної в процесі формування ПДВ

Джерело: власна розробка автора

Розрахунок ПДВ може здійснюватися і на підставі первинних документів, які безпосередньо використовуються для відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку. До них ПКУ відносить: касовий (фіскальний) чек, транспортний квиток, готельний рахунок, рахунки за послуги зв'язки та інші послуги вартість яких визначається за показниками приладів обліку, митна декларація, щодо яких за винятком, митних декларацій платник податків повинен вести реєстр за довільною формою.

Акцизні накладні на пальне (форма «П») та етиловий спирт (форма «С») використовуються як супровідні документи, що виконують функцію контролю у процесі сплати акцизного податку, через систему електронного адміністрування операцій з реалізації пального та спирту етилового.

Документування господарських операцій, які виникають в результаті розрахунку податкових платежів для відображення на рахунках бухгалтерського обліку, за відсутності затверджених на державному рівні бланків типових і спеціалізованих форм, має здійснюватися із використанням бланків виготовлених самостійно платником податків.

В процесі оподаткування на основі здійснених розрахунків податкових платежів виникають господарські операції, які потребують відображення обсягів податкових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку. Для їх оформлення найбільш доцільно використовувати первинний документ з обов'язковими реквізитами у формі бухгалтерської довідки (додаток М).

Відображення нарахованих податкових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку повинно бути пов'язано з джерелами покриття витрат, які вони створюють платникам податків.

Здійснюючи вивчення нормативних положень, рекомендацій, пропозицій, сформованих в наукових дослідженнях, та провівши контент-аналіз відношення загальнодержавних податків до формування результативних показників господарської діяльності, було встановлено, що витрати, пов'язані з податками, мають наступні джерела покриття:

1) податок на додану вартість як нарахована сума зобов'язання до сплати із розрахунку різниці між податковим зобов'язанням і податковим кредитом:

$$\text{НПДВ} = \text{ЗПДВ} - \text{КПДВ}$$

де НПДВ – нарахований податок на додану вартість; ЗПДВ – податкове зобов'язання з ПДВ; КПДВ - податковий кредит з ПДВ.

При цьому, джерелом формування податкового зобов'язання з ПДВ є одержаний доход від постачання товарних об'єктів в частині розрахункової суми за господарськими операціями відображеними на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності». Сформований податковий кредит з ПДВ як сума, що повертається продавцю при придбанні ресурсів безпосередньо зменшує податкове зобов'язання з ПДВ;

2) акцизний податок – формується за рахунок отриманого доходу від постачання підакцизних товарів;

3) податок на доходи фізичних осіб – нараховується за рахунок доходів, що одержують фізичні особи за участь в господарській діяльності суб'єктів господарювання;

4) податок на прибуток підприємств – формується в процесі розподілу створеного прибутку від господарської діяльності на користь держави і територіальних громад;

5) екологічний податок – є інструментом впливу на господарську діяльність, яка має відношення до навколишнього середовища і зумовлюється необхідністю часткової компенсації негативного впливу її на довкілля. В процесі екологічного оподаткування через використання бізнесом окремих об'єктів відбувається розподіл доходів платників податків на користь держави і територіальних громад для акумулювання коштів на покриття витрат, пов'язаних з відновленням первозданного виду природи;

б) рентна плата – пов'язання з використанням в процесі господарської діяльності природних ресурсів, що є об'єктом права власності українського народу, як плата в частині одержаного доходу за надання дозволу залучати їх в бізнес;

7) мито – виступає фіскальним інструментом розподілу одержаного доходу бізнесом, який здійснює переміщення товарів через митний кордон держави (імпорт, експорт, транзит). Митні платежі платникам податків повертаються через одержані доходи в ціні на товари, яку сплачує населення як їх споживачі.

Отже, проведене обґрунтування джерел покриття загальнодержавних податків дозволило їх узагальнити на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Концептуальний підхід до формування джерел покриття витрат

платників податків пов'язаних із загальнодержавними податками

Джерело: узагальнено та власна розробка автора за ПКУ [229].

Отже, покриття витрат, пов'язаних із сплатою загальнодержавних податків, забезпечується у платників податків за рахунок трьох джерел:

- доходів, одержаних бізнесом від господарської діяльності, відображених на бухгалтерських рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності»;
- доходів фізичних осіб, які формуються за бухгалтерським рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;
- фінансових результатів або створеного прибутку за бухгалтерськими рахунками 79 «Фінансові результати» або 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Для правильного відображення витрат, пов'язаних із загальнодержавними податками та їх джерелами, в системі рахунків бухгалтерського обліку мають бути:

- податок на додану вартість і акцизний податок – доходи бізнесу від здійснених господарських операцій;
- податок на доходи фізичних осіб – нараховані доходи фізичним особам;
- податок на прибуток підприємств – фінансовий результат або створений прибуток відповідно за бухгалтерськими рахунками 79 «Фінансові результати» або 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- екологічний податок, рентна плата, мито – доход одержаний бізнесом від господарських операцій або фінансовий результат або створений прибуток.

За витратами, які пов'язані із загальнодержавними податками покриття яких може відображатися за рахунок декількох джерел, безпосередній порядок записів на рахунках бухгалтерського обліку визначається в обліковій політиці платника податків.

На основі запропонованого підходу до відображення податкових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку платникам податків доцільно використовувати два екрани-рахунки з необхідною інформацією для здійснення управління податковими витратами:

- 1) 64 «Розрахунки за податками й платежами» із субрахунками першого порядку:
  - ✓ 641 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані із загальнодержавними податками»;

✓ 642 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані з місцевими податками і зборами»;

✓ 643 «Розрахунки, пов'язані з фінансовою відповідальністю платників податків».

При цьому, на субрахунках другого порядку має відображатися інформація за видами податків і зборів та можливих фінансових санкцій. Субрахунки третього порядку можуть відображати особливості розрахунків із сплати окремих податків, а також фінансової відповідальності;

2) 85 «Витрати пов'язані з податками і зборами», який пропонується замість вільного шифру у складі рахунків класу 8 «Витрати за елементами» для відображення всіх податкових витрат платників податків з виділенням відповідних господарських операцій із рахунків 84 «Інші операційні витрати», 98 «Податок на прибуток» та 64 «Розрахунки за податками й платежами» в частині нарахування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ. Цей бухгалтерський рахунок має забезпечити формування узагальненої інформації про податкові витрати за субрахунками першого порядку:

✓ 851 «Витрати, пов'язані із загальнодержавними податками»;

✓ 852 «Витрати, пов'язані з місцевими податками і зборами»;

✓ 853 «Витрати, пов'язані з фінансовою відповідальністю в оподаткуванні».

На субрахунках другого порядку має відображатися інформація за видами податків і зборів та можливими фінансовими санкціями. Субрахунки третього порядку можуть відображати особливості формування витрат, які пов'язані з окремими податками, а також фінансовою відповідальністю.

Відтак, буде здійснено корелювання всіх витрат, пов'язаних з оподаткуванням на єдиному рахунку бухгалтерського обліку. Інформаційні ресурси рахунку 85 «Витрати пов'язані з податками і зборами» дозволять формувати дані для ефективного управління податковими витратами та здійснення податкового контролю в розрізі місць їх виникнення, способу перенесення на джерела покриття, виду податків та рівня впливу на результати господарювання щодо можливості розрахунку податкового навантаження (рис. 2.5).

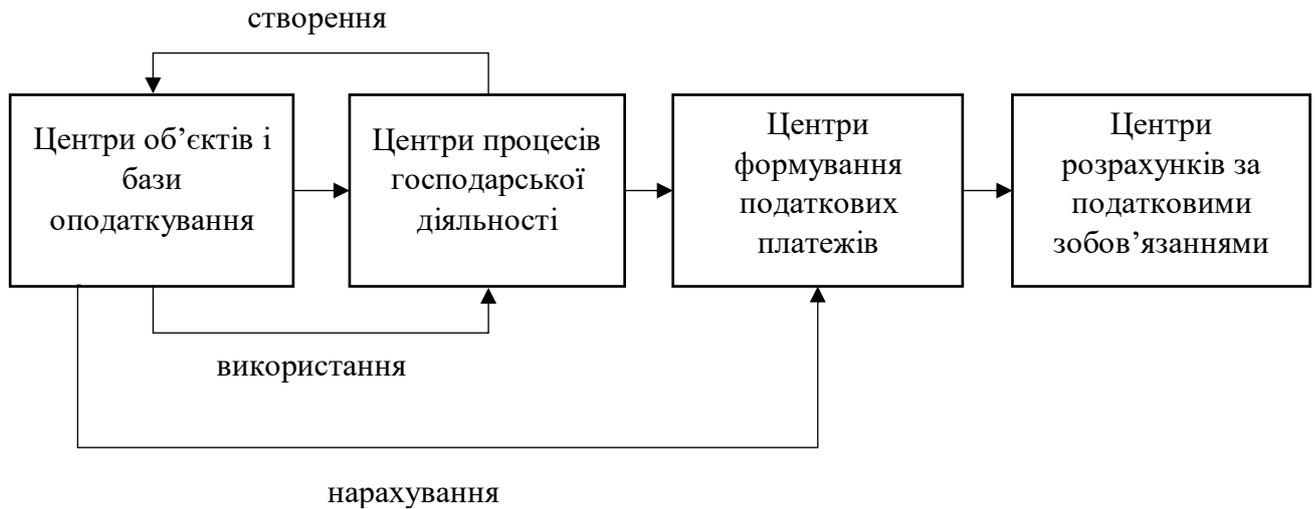


Рис. 2.5. Схема інформаційних центрів для управління податковими витратами та здійснення податкового контролю у платників податків

*Джерело:* власна розробка автора

Необхідно зазначити, що управління податковими витратами дозволяє досягти їх економії та оптимізації, якщо облік буде знаходитися на стику моделі, що передбачає комплексну систему оцінювання, контролю, бюджетування, визначення ризиків, звітності і забезпечення достовірності даних.

На рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» будуть здійснюватися наступні записи:

1. Нараховано податкове зобов'язання для сплати до бюджетів, дебет рахунку 85 «Витрати пов'язані з податками і зборами» кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» за видами податків і зборів.

2. Здійснено сплату податкових зобов'язань, дебет рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» кредит рахунку 31 «Рахунки в банках» субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті», аналітичний рахунок «Спеціальні рахунки в національній валюті для сплати податкових зобов'язань» в частині акумулювання коштів для сплати податкових зобов'язань, який пропонується нами для обслуговування всіх видів податкових платежів.

Записи по рахунку 85 «Витрати пов'язані з податками і зборами» будуть формувати інформацію щодо:

1. Відображення нарахованих податкових платежів як витрат платника податків - дебет рахунків джерел покриття податків кредит рахунку 85 «Витрати пов'язані з податками і зборами» - щодо формування витрат за видами податкових зобов'язань.

2. Віднесення нарахованих податкових платежів на розрахунки за податками і платежами - дебет рахунку 85 «Витрати пов'язані з податками і зборами» за витратами відповідно до видів податкових зобов'язань кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», аналітичні рахунки за видам податків і зборів відповідно до реквізитів обліку доходів бюджетів.

Особливості відображення подій, пов'язаних з формуванням податкового зобов'язання і податкового кредиту з ПДВ, на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 2.10 – 2.11.

Таблиця 2.10

Схема відображення подій пов'язаних з формуванням податкового зобов'язання

ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку

(перша подія – здійснено постачання товарних об'єктів)

№ з/п	Господарські операції	Рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1.	Відображено господарську операцію пов'язану з подією нарахування податкового зобов'язання з ПДВ при постачанні товарних об'єктів оформлену податковою накладною	36	70	600000
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	70	851	100000
3.	Віднесено податкове зобов'язання пов'язане з ПДВ та підтверджене податковою накладною в ЄРПН на розрахунки з ПДВ	851	6411	70000
4.	Відображено не підтверджене податкове зобов'язання пов'язане з ПДВ оформлене податковою накладною, що знаходиться на розгляді в ЄРПН	851	382	30000
5.	Віднесено податкове зобов'язання пов'язане з ПДВ після підтвердження в ЄРПН на податкові розрахунки	382	6411	25000
6.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ після не підтвердження його в ЄРПН	382	70	5000

*Джерело:* власна розробка автора.

Схема відображення подій пов'язаних з формуванням податкового кредиту з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку (перша подія – здійснено придбання об'єктів необхідних для функціонування бізнесу)

№ з/п	Господарські операції	Рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1.	Відображено господарську операцію пов'язану з подією придбання об'єктів необхідних для функціонування бізнесу оформлену податковою накладною в оцінці без податкового кредиту з ПДВ	20	63	500000
2.	Нараховано податковий кредит пов'язаний з ПДВ	851	63	100000
3.	Віднесено податковий кредит пов'язаний з ПДВ та підтверджений податковою накладною в ЄРПН на розрахунки з ПДВ	6412	851	60000
4.	Відображено не підтверджений податковий кредит пов'язаний з ПДВ оформлений податковою накладною, що знаходиться на розгляді в ЄРПН	383	851	40000
5.	Віднесено податковий кредит пов'язаний з ПДВ після підтвердження в ЄРПН на податкові розрахунки	6412	383	30000
6.	Списано податковий кредит пов'язаний з ПДВ після не підтвердження його в ЄРПН	94	383	10000

*Джерело:* власна розробка автора.

Для господарських операцій, за якими податкові зобов'язання і податковий кредит з ПДВ на звітний період не підтверджені в ЄРПН, доцільно в структурі рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» відкрити окремі субрахунки (наприклад):

- 382 «Резерв сумнівних податкових зобов'язань з ПДВ»;
- 383 «Резерв сумнівного податкового кредиту з ПДВ».

На цих рахунках будуть відображатися суми податкового зобов'язання і податкового кредиту до моменту реєстрації податкових накладних в ЄРПН.

Окремо необхідно розглянути питання використання в бухгалтерському обліку рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

На доцільність створення інформаційних ресурсів на цих бухгалтерських рахунках ще у 2013 році звертала увагу Мороз Ю. Ю. [181], а результати її дослідження виявили ряд проблем, які при цьому виникають.

За правилами ПКУ існує два підходи для розрахунку прибутку з метою оподаткування. Перший підхід дозволяє частині платників податків формувати його відповідно величині за фінансовою звітністю. При другому підході відбувається визнання його шляхом коригування результату фінансової звітності на основі податкових розрахунків, які не відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Підставою формування фінансових результатів платників податків є обов'язковий єдиний документ, що визначає облікову політику. Тому відображення будь-яких господарських операцій, створених на основі податкових розрахунків з метою визначення бази оподаткування, не відповідає діючим нормативним актам у сфері бухгалтерського обліку.

Відображення на бухгалтерських рахунках відхилень, які можуть виникати при формуванні фінансових результатів за рахунок наявних розбіжностей у правилах їх розрахунку за обліковою і податковою політикою, тільки спотворює показники балансу платника податків. Це створює перешкоди для оцінювання фінансового стану платника податків у відносинах з інвесторами, негативно впливає на дивіденду політику, ускладнює адміністрування податків, не дозволяє достовірно оцінювати господарську діяльність за відповідними звітними періодами.

Незважаючи на те, що бухгалтерський облік у результаті проведених реформ в оподаткуванні достатньо адаптований до норм ПКУ, але залишаються ряд питань, які потребують підсилення його контрольної і аналітичної функцій з метою створення інформаційних ресурсів для управління податковими платежами, адміністрування податків та здійснення податкового контролю. Впровадження запропонованих заходів в сфері бухгалтерського обліку формування об'єктів оподаткування та податкових витрат буде сприяти стабільному наповненню

доходів бюджетів, створенню умов для перешкоджання ухилення від сплати податків.

### **2.3. Механізм облікового забезпечення формування податкових зобов'язань платників податків за місцевими податками і зборами**

Найважливішим викликом сьогодення є забезпечення функціонування самодостатніх сільських, селищних і міських територіальних громад та ефективного самоврядування. Успішне виконання функцій і завдань що належать до органів місцевого самоврядування неможливо без достатнього рівня доходів місцевих бюджетів.

Основним джерелом доходів місцевих бюджетів мають бути власні надходження територіальної громади і, зокрема, одержані за рахунок місцевих податків і зборів.

Метою місцевих податків і зборів є забезпечення органів місцевого самоврядування власними доходами, які необхідні для здійснення їх функцій в сфері надання суспільних послуг на місцевому рівні.

В наукових працях вітчизняних фахівців відзначається, що ефективна податкова політика, достовірний обліковий процес та податковий контроль в сфері місцевих податків і зборів здатні сприяти самодостатньому розвитку територіальних громад. Проблема вирішення цих питань присвячені праці за різними напрямками наукових досліджень.

В дисертаційних роботах Боксгорн А. В. [19], Борисенко В. В. [21], Вікторчук М. В. [38], Рижий А.В. [290] , Савченко А. О. [294], підкреслюється важливість правового забезпечення регулювання місцевих податків і зборів та адміністрування податкових надходжень до бюджетів територіальних громад.

Інший важливий аспект досліджень у фахових публікаціях відноситься до фінансових проблем розвитку місцевих податків і зборів. На думку таких науковців як Атаманчук Н. І. [6], Волохова І. [40], Волощук Р. Є. [42], Карпишин Н. І. [299], Лучишин Л. М. [142], Русін В. М. [293], Процюк Д. В. [6],

Сидор І. П. [299], Сошка Н. В. [306], Юшко С. В. [345], місцеві податки і збори відіграють важливу роль у фінансовому забезпеченні реалізації власних повноважень органів місцевого самоврядування щодо надання суспільних послуг населенню громади.

Виконання завдань щодо надходження доходів у необхідних обсягах органам місцевого самоврядування неможливе без використання належних інструментів облікового забезпечення формування податкових зобов'язань платниками податків в сфері місцевих податків і зборів та їх сплати до бюджетів. Разом з тим, питанням обліково-контрольного забезпечення достовірності нарахування та сплати місцевих податків і зборів присвячені лише декілька досліджень з окремих проблем, зокрема, Занько Б. М. [81; 82; 83; 84], Скорнякова Ю. Б. [302], Цегельник Н. І. [330]. Питання облікового процесу у сфері місцевих податків і зборів стали предметом розгляду також в навчальній літературі, зокрема, авторів Безверхий К. В. [310], Григоревська О. О. [310], Ковач С. І. [310], Куцик П. О. [127], Пантелеєв В. П. [310], Полянська О. А. [127], Теловата М. Т. [310], Юрченко О. А. [310].

В положеннях нормативно-рекомендаційних актів [203; 340], які забезпечують регулювання бухгалтерського обліку в сфері місцевих податків і зборів звертається увага тільки на відображенні в системі обліку витрат, що виникають у наслідок нарахування податкових зобов'язань.

Таким чином, аналіз наукової і навчальної літератури та нормативних актів показує, що для ефективного функціонування податкової системи і політики у сфері господарських операцій пов'язаних з місцевими податками і зборами є потреба удосконалення інформаційного забезпечення їх відображення в обліковій системі платників податків.

Для ефективного виконання функцій органи місцевого самоврядування мають бути самодостатніми за обсягом доходів бюджетів територіальних громад. Найкращим механізмом наповнення місцевого бюджету є його формування переважно за рахунок власних надходжень у складі податкових і неподаткових платежів та операцій з капіталом (табл. 2.12).

Динаміка і структура формування власних доходів місцевих бюджетів відповідно до БКУ

Роки	Види надходжень					
	податкові		неподаткові		операції з капіталом	
	млрд.грн	%	млрд.грн	%	млрд.грн	%
2018	232,5	41,35	28,0	4,98	2,1	0,38
2019	270,5	48,27	26,1	4,66	2,9	0,52
2020	285,6	60,57	21,5	4,55	3,5	0,74
2021	346,7	59,71	27,2	4,68	3,5	0,60
2022	393,5	70,88	22,0	3,97	2,3	0,41
2023	434,5	66,59	36,5	5,59	3,6	0,55

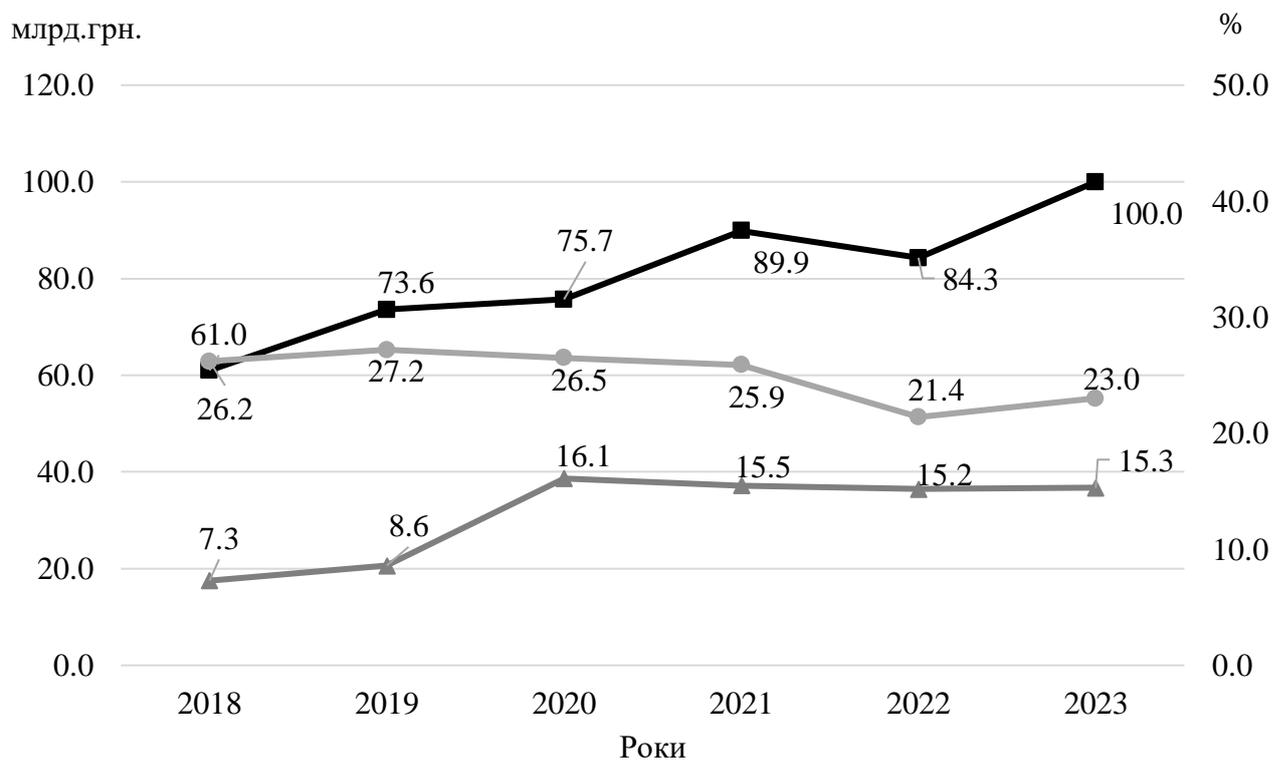
Джерело: узагальнено автором за [37].

Власні джерела наповнення місцевих бюджетів дозволяють забезпечувати стійкий самодостатній розвиток територіальних громад, сприяти поліпшенню надання послуг їх жителям, стимулювати активність бізнесу на території своєї громади.

Саме це актуалізує необхідність повної, достовірної та своєчасної ідентифікації об'єктів і бази оподаткування та податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами для потреб формування податкових надходжень до бюджетів територіальних громад за допомогою інструментів бухгалтерського обліку.

Податкові зобов'язання за місцевими податками і зборами у платників податків виникають відповідно до наявних у них об'єктів оподаткування щодо житлової та нежитлової нерухомості; легкових автомобілів; розміщення туристів в місцях проживання (ночівлі) в розрізі внутрішніх і в'їзних; земельних ділянок для ведення господарської діяльності; чистого доходу суб'єктів господарювання за спрощеною системою оподаткування; сільськогосподарських угідь та земель водного фонду у сільськогосподарських товаровиробників.

Динаміку розвитку та місце місцевих податків і зборів у бюджетах територіальних громад у складі 1952 місцевих бюджетів України розглянемо за даними рис. 2.6 та табл. 2.13 – 2.14.



■ Місцеві податки і збори, млрд.грн.

● Частка місцевих податків і зборів в податкових надходженнях бюджетів територіальних громад, %

▲ Частка місцевих податків і зборів в доходах бюджетів територіальних громад, %

Рис. 2.6. Динаміка та рівень місцевих податків і зборів у бюджетах територіальних громад України

Джерело: узагальнено автором за [37]

Таблиця 2.13

#### Динаміка місцевих податків і зборів України за їх видами

Роки	Податки, млрд. грн.		Збори, млн.грн.	
	на майно	єдиний	за місяця паркування транспортних засобів	туристичний
2018	31,3	51,3	99,9	90,7
2019	38,0	62,3	114,9	196,2
2020	37,4	61,3	91,2	130,6
2021	43,2	70,8	127,0	244,0
2022	36,8	60,3	101,8	186,4
2023	43,8	71,8	151,4	222,6

Джерело: узагальнено автором за [37]

## Структура місцевих податків і зборів у місцевих бюджетах України в 2023 році

Місцеві податки і збори			Джерела місцевих податків і зборів			
Види	сума	%	види	сума	%	
Податок на майно, млрд.грн.	43,8	43,8	юридичних осіб	Житлова нерухомість	0,2	0,5
				Нежитлова нерухомість	6,1	13,9
				Земельний податок	9,9	22,6
				Орендна плата	19,8	45,1
				Транспортний податок	0,1	0,2
			фізичних осіб	Житлова нерухомість	1,1	2,5
				Нежитлова нерухомість	1,8	4,1
				Земельний податок	2,2	5,0
				Орендна плата	2,6	5,9
				Транспортний податок	0,1	0,2
Єдиний податок, млрд.грн.	55,8	55,8	Юридичні особи	11,9	21,3	
			Фізичні особи	38,0	68,1	
			Сільськогосподарські підприємства	5,9	10,6	
Збір за місяця паркування транспортних засобів, млн.грн.	151,4	0,2	Юридичні особи	129,8	85,7	
			Фізичні особи	21,6	14,3	
Туристичний збір, млн.грн.	222,6	0,2	Юридичні особи	130,4	58,6	
			Фізичні особи	92,2	41,4	
Разом, млрд.грн.	100,0	100,0	-	100,0	X	

Джерело: узагальнено автором за [37]

За проведеним аналізом можемо дійти висновку, що місцеві податки і збори відіграють досить низьку роль у фінансовому забезпеченні органів місцевого самоврядування. Їх частка в цілому по Україні становила в 2023 році всього 15,3 % усіх надходжень до місцевих бюджетів та 23,0 % у податкових доходах (рис. 2.6).

Слід відмітити, що впродовж 2018-2023 рр. спостерігалася тенденція до збільшення надходжень в бюджети територіальних громад як в цілому за

місцевими податками і зборами, так і в розрізі всіх їх видів. Загальне зростання місцевих податків і зборів у бюджетах територіальних громад за останні 5 років становило 53,9 %, а їх обсяг у 2023 році досягнув 100 млрд.грн.

За структурою надходжень серед місцевих податків і зборів у 2023 році найбільшу питому вагу становили єдиний податок – 55,8 % та податок на майно – 43,8 %, решту разом лише 0,4 % – місцеві збори.

Варто зазначити, що за платниками місцевих податків і зборів переважають юридичні особи, які сплатили у 2023 році – 54,2 млрд.грн. або 54,2 %.

Отже, питання фінансового забезпечення ефективного функціонування територіальних громад за рахунок наповнення їх бюджетів місцевими податками і зборами юридичними особами є досить актуальними.

Система формування місцевих податків і зборів в доходах бюджетів територіальних громад передбачає організацію бухгалтерського обліку юридичними особами платниками податків щодо об'єктів оподаткування, бази оподаткування, нарахування податкових платежів та сплати податкових зобов'язань (рис. 2.7).

Об'єкти оподаткування місцевих податків і зборів формуються суб'єктами господарювання-юридичними особами відповідно до їх видів за наступним переліком:

1) загальна площа (кв.метрів) об'єктів житлової та нежитлової нерухомості в розрізі окремих аналітичних рахунків в системі бухгалтерського обліку. Об'єкти оподаткування житлової нерухомості – це будівлі, віднесені до житлового фонду, дачні та садові будинки призначені для проживання, а нежитлової нерухомості – будівлі, приміщення, що не віднесені до житлового фонду, які можуть використовуватися для будь-яких цілей, окрім проживання [208];

2) легкові автомобілі з року випуску яких минуло не більше 5 років (включно) та середня ринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати;

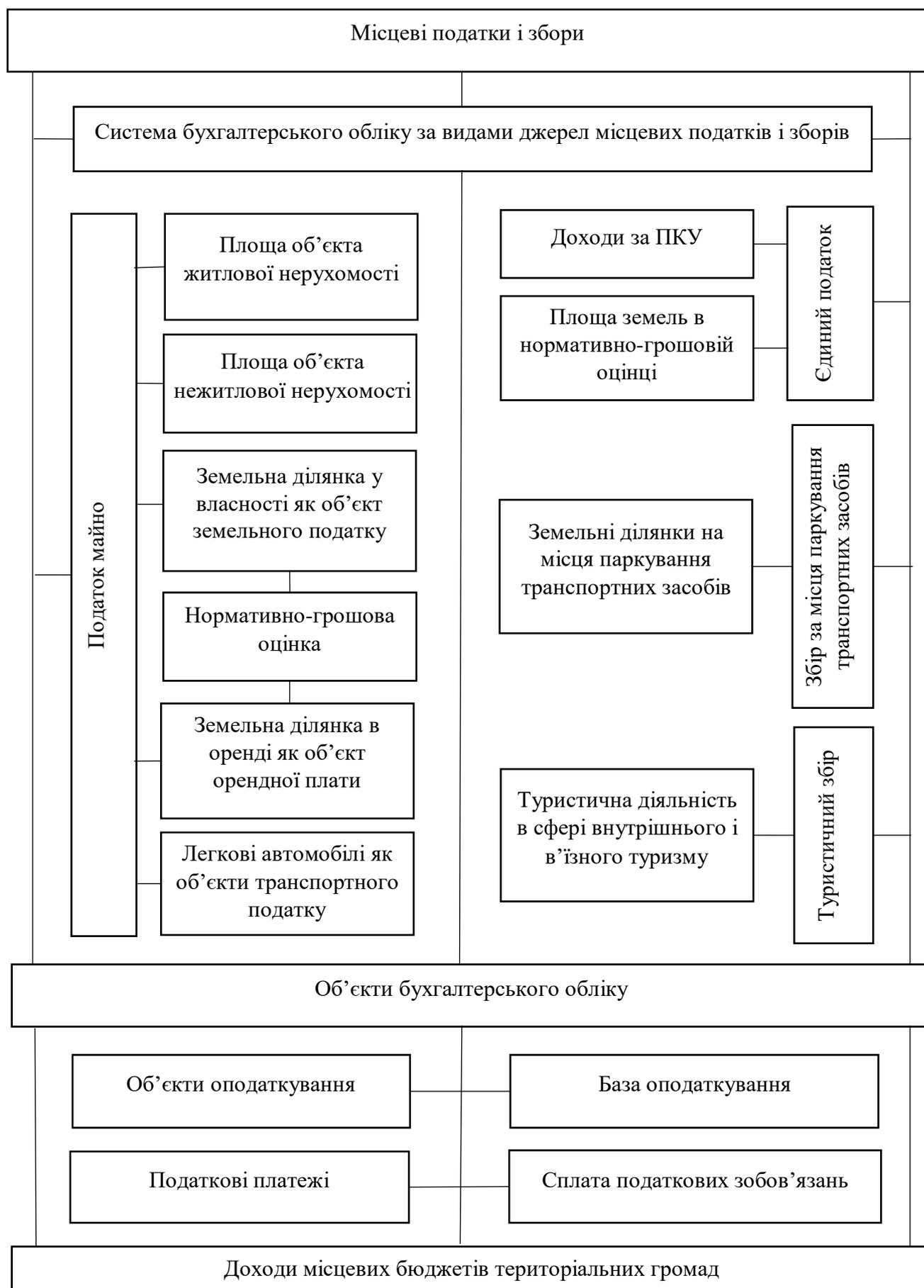


Рис. 2.7. Формування місцевих податків і зборів в системі бухгалтерського обліку

Джерело: узагальнено автором за ПКУ [229].

3) загальна кількість днів тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі) в розрізі внутрішніх і в'їзних туристів;

4) квадратно-метри-дні за розрахунком площі земельних ділянок (кв.метрів) відведених для паркування транспортних засобів та днів провадження діяльності;

5) вартість земельної ділянки за нормативно-грошовою оцінкою, що перебуває у власності (володінні на праві постійного користування), для розрахунку земельного податку та/або наданої у користування на умовах оренди (для державної і комунальної власності) для розрахунку орендної плати;

б) об'єкти для формування податкових зобов'язань у суб'єктів господарювання-юридичних осіб спрощеної системи оподаткування:

- третьої групи – обсяги доходу в межах суми 1167 розмірів мінімальної заробітної плати. Доходами платника єдиного податку як об'єкта контролю за розрахунками податкових зобов'язань є будь-який дохід без ПДВ, отриманий в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній;

- четвертої групи – вартість площ сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) на правах власності (користування), оренди за нормативно-грошовою оцінкою.

При цьому, вирішення низки проблем, що пов'язані з достовірним визначенням об'єктів оподаткування, здійсненням податкових розрахунків, попередженням та виявленням фактів ухилення від податкових зобов'язань, потребує подальшого вдосконалення бухгалтерського обліку господарських операцій, що забезпечують місцеве оподаткування.

Для забезпечення достовірних податкових розрахунків об'єкти місцевих податків і зборів мають відображатися як об'єкти бухгалтерського обліку на його рахунках, де буде формуватися інформація про змістовну їх характеристику, необхідну при визначенні бази оподаткування та здійсненні податкового контролю за повнотою сплати податкових зобов'язань.

Формування бази оподаткування щодо об'єктів нерухомості відмінних від земельної ділянки у системі рахунків бухгалтерського обліку повинно

забезпечуватися за допомогою інформаційних ресурсів субрахунку 103 «Будинки і споруди», на якому мають бути відкриті субрахунки наступних порядків:

- субрахунок другого порядку – 1031 «Будівлі»;
- субрахунки третього порядку – 10311 «Житлова нерухомість», 10312 «Нежитлова нерухомість»;
- субрахунки четвертого порядку – 103111 «Житлова нерухомість як об'єкт оподаткування», 103112 «Нежитлова нерухомість як об'єкт оподаткування».

Облік об'єктів оподаткування житлової і нежитлової нерухомості на субрахунках бухгалтерського обліку буде відображати їх загальну вартісну сукупність без детального поділу за окремими інвентарними номерами.

Показник загальної площі об'єктів житлової і нежитлової нерухомості як база оподаткування має відобразитися в спеціалізованих інвентарних картках на будівлі, які будуть забезпечувати аналітичний облік в розрізі окремих об'єктів за індивідуальними характеристиками. Інвентарні картки обліку об'єктів житлової і нежитлової нерухомості як реєстри аналітичного обліку дозволять узагальнювати показники їх загальної площі як бази оподаткування в інвентарних списках пооб'єктного обліку за місцем знаходження (експлуатації) і по матеріально-відповідальних особах. Важливим моментом в організації контролю за базою оподаткування об'єктів житлової і нежитлової нерухомості має бути інвентаризація, під час якої комісія в обов'язковому порядку перевіряє загальну площу об'єктів, яка є базою оподаткування.

Завдяки поєднанню на синтетичному рахунку 10 «Основні засоби» розподілу об'єктів житлової і нежитлової нерухомості, як об'єктів оподаткування за субрахунками і аналітичними рахунками платники податків зможуть забезпечити достовірний облік як об'єктів так і бази оподаткування, а також повноту нарахування податкових платежів та організувати ефективну систему управління об'єктами нерухомості відмінної від земельної ділянки.

Проведене дослідження дозволило запропонувати не тільки підхід до обліку об'єктів і бази оподаткування житлової і нежитлової нерухомості, але і виявило проблему необхідності гармонізації тлумачень понять «будівля» в ПКУ і

бухгалтерському обліку з Національним класифікатором [208].

Основою для формування бази оподаткування щодо транспортного податку має бути інформаційна база аналітичних рахунків до субрахунку 105 «Транспортні засоби» синтетичного рахунку 10 «Основні засоби» в частині субрахунку відповідного порядку «Легкові автомобілі визначені як об'єкт оподаткування» із розрахунку їх кількісної величини за аналітичними рахунками.

Об'єктом оподаткування щодо туристичного збору є кількість людино-днів проживання, яка визнається як база оподаткування. Доба проживання в готельному бізнесі це калькуляційна одиниця наданих послуг, яка визначається як проміжок часу між двома послідовними розрахунковими годинами, які встановлюються самостійно готелями і зазначаються у внутрішніх правилах. Як правило, відлік доби проживання в готелях розпочинається з 12 години дня, що передує дню виїзду та триває 24 години до 12 години дня виїзду.

Кількість днів проживання, які визнаються як база оподаткування для туристичного збору має окремо виділятися як об'єкт обсягу наданих послуг, зокрема, для внутрішнього туризму і в'їзного туризму за кредитом рахунку 23 «Виробництво». При цьому, на синтетичному рахунку 23 «Виробництво» в частині субрахунку, наприклад, 1 «Проживання споживачів готельних послуг» необхідно відкрити три аналітичні рахунки, які будуть забезпечувати облік послуг як бази оподаткування та об'єкту калькулювання:

- 231001 «Проживання споживачів готельних послуг, які не є об'єктами оподаткування»;
- 231002 «Проживання споживачів готельних послуг, пов'язаних з внутрішнім туризмом»;
- 231003 «Проживання споживачів готельних послуг, пов'язаних з в'їзним туризмом».

Формування бази оподаткування для розрахунку податкового зобов'язання збору за місця паркування здійснюється відповідно до площі об'єкта оподаткування у квадратних метрах і кількості днів провадження діяльності із паркування транспортних засобів.

$$\text{БОП} = \text{ПЗД} \times \text{КДП}$$

де БОП – база оподаткування для розрахунку податкового зобов'язання збору за місця паркування, квадратно-метри-дні; ПЗД – площа земельної ділянки для паркування транспортних засобів, кв.м; КДП – кількість днів провадження діяльності із паркування транспортних засобів, дні.

Показником бази оподаткування буде квадратно-метро-день використання ділянок для паркування, який повинен бути об'єктом калькулювання наданих послуг.

При цьому, на синтетичному рахунку 23 «Виробництво» в частині субрахунку, наприклад, 1 «Надання послуг за місце паркування транспортних засобів» рекомендується відкривати чотири аналітичні рахунки:

- 231001 «Надання послуг за місце паркування транспортних засобів на виділених земельних ділянках»;
- 231002 «Надання послуг за місце паркування транспортних засобів в комунальних гаражах»;
- 231003 «Надання послуг за місце паркування транспортних засобів на стоянках»;
- 231004 «Надання послуг за місце паркування транспортних засобів в паркінгах».

Об'єктом і базою оподаткування земельним податком є вартість земельних ділянок платників податків, які знаходяться у власності та/або надані у користування з державної і комунальної власності, у тому числі на умовах оренди.

Розрахунок бази оподаткування земель земельним податком та/або орендною платою можливо здійснювати за розробленим нами алгоритмом:

$$\text{БОЗ} = \text{ПЗД} \times \text{НГО}$$

де БОЗ – база оподаткування земель земельним податком та/або орендною платою; ПЗД – площа земельної ділянки (га або кв.м); НГО – нормативно-грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки (грн/га або грн/кв.м).

Для обліку земельних ділянок з метою оподаткування найбільш доцільно задіяти субрахунок бухгалтерського обліку 101 «Земельні ділянки», на якому

здійснювати їх оприбуткування за вартістю нормативно-грошової оцінки з урахуванням коефіцієнта індексації. При цьому, вартість земельних ділянок буде відображатися за наступним порядком:

- на правах власності, в тому числі на земельну частку (пай) – за дебетом субрахунку 101 «Земельні ділянки», субрахунок другого порядку 1011 «Земельні ділянки на правах власності, в тому числі на земельну частку (пай) як об'єкти оподаткування» відповідні аналітичні рахунки та за кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал» субрахунок 425 «Інший додатковий капітал»;

- на правах оренди – за дебетом субрахунку 101 «Земельні ділянки», субрахунок другого порядку 1012 «Земельні ділянки на умовах оренди як об'єкти оподаткування» відповідні аналітичні рахунки та за кредитом рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» субрахунок 531 «Довгострокові зобов'язання з фінансової оренди» в розрізі аналітичних рахунків за орендодавцями та земельними ділянками;

- на правах користування і, зокрема, права тимчасового користування – на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» в розрізі власників і аналітичних рахунків відповідних земельних ділянок. При перебуванні земельної ділянки у платника податків на праві тимчасового користування, таке право необхідно трактувати як нематеріальний актив з відображенням його вартості на рахунку 12 «Нематеріальні активи» субрахунок 122 «Права користування майном».

Крім нормативно-грошової оцінки вартості землі для бухгалтерського обліку з метою відображення в балансі її як активів у складі основних засобів має використовуватися, також ринкова (експертна) грошова оцінка. При цьому, на субрахунку 101 «Земельні ділянки» буде відображатися подвійна вартість земельних ділянок за нормативно-грошовою та ринковою (експертною) оцінкою.

Платники єдиного податку як юридичні особи третьої групи спрощеної системи оподаткування для формування об'єкту і бази оподаткування, визначеного як доходу відповідно з нормами ПКУ, мають використовувати рахунки бухгалтерського обліку 7 класу «Доходи і результати діяльності».

При цьому, для формування показників декларації щодо доходу як бази оподаткування його облік необхідно здійснювати в розрізі субрахунків за спрощеним планом рахунків бухгалтерського обліку.

На рахунку 70 «Доходи від реалізації»:

- 701 «Доход у межах суми 1167 розмірів мінімальної заробітної плати»;
- 702 «Доход, який перевищує граничний обсяг доходу, що не дає право на спрощену систему оподаткування».

На рахунку 74 «Інші доходи»:

- 741 «Доход, отриманий при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий»;
- 742 «Доход, отриманий від впровадження видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування».

Організаційні питання обліку доходів необхідно вирішувати на основі облікової політики підготовленої платником податків з використанням нормативно-рекомендаційних документів [159; 160; 204; 307].

Юридичні особи як платники єдиного податку четвертої групи спрощеної системи оподаткування, визнані як сільськогосподарські товаровиробники, для формування об'єкту і бази оподаткування мають використовувати субрахунок 101 «Земельні ділянки».

Земля – це специфічний об'єкт основних засобів, загальні питання обліку якого визначені в багатьох документах як на нормативному, так і на рекомендаційному рівні. Зокрема, земельна ділянка є об'єктом бухгалтерського обліку в складі основних засобів, який відображається на рахунку 10 «Основні засоби» субрахунок 101 «Земельні ділянки» [225], а загальний зміст можливих господарських операцій із землею регулюється як в системі бухгалтерського обліку, так і в оподаткуванні відповідними законодавчими актами [86; 275; 229], стандартами [152; 172; 207; 253] та методичними рекомендаціями [89; 90; 156].

На вирішення проблем відображення земельних ресурсів серед активів в системі рахунків бухгалтерського обліку звертає увагу значна кількість науковців [16; 209; 213; 330; 344].

Ще у 2005 році Міністерство фінансів України визнало, що земельна ділянка визнається активом підприємства (зараховується на баланс) якщо така ділянка ним контролюється (належить йому на підставі відповідного документа, засвідчує право власності на земельну ділянку) та її вартість може бути достовірно визначена [339].

Водночас, ПКУ не зараховує землю до основних засобів, а визначає їх як матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі)..., але відносить земельні ділянки при регулюванні амортизаційної податкової політики до групи 1 – основних засобів та інших необоротних активів без встановлення норм амортизації.

Діюче законодавство щодо купівлі-продажу земель сільськогосподарського призначення на сьогодні потребує нормативного забезпечення в сфері організації бухгалтерського обліку з відображення відповідних господарських операцій у балансі платників податків.

Для врегулювання проблеми формування об'єкту і бази оподаткування щодо площ сільськогосподарських угідь сільськогосподарських товаровиробників необхідно використовувати інформаційну базу, яку можливо одержати на субрахунку бухгалтерського обліку 101 «Земельні ділянки» рахунку 10 «Основні засоби» (рис. 2.8).

Відображення вартості земельних ділянок за окремими видами сільськогосподарських угідь здійснюється за допомогою інформаційних ресурсів субрахунків третього порядку:

- земельні ділянки з правом власності;
- земельні ділянки з правом користування;
- земельні ділянки з правом оренди.

На цих субрахунках в розрізі аналітичних рахунків, що будуть відображати потреби формування бази оподаткування необхідно здійснювати оприбуткування вартості площ сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.



Рис. 2.8. Схема відображення сільськогосподарських угідь як бази оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в системі рахунків бухгалтерського обліку

*Джерело:* власна розробка автора

База оподаткування як вартість земель за нормативно-грошовою оцінкою для сільськогосподарських угідь сільськогосподарських товаровиробників повинна визначатися в розрізі категорій (типу) земель та їх розташування, зокрема:

- рілля, сіножаті і пасовища;
- багаторічні насадження;
- землі водного фонду;
- сільськогосподарські угіддя, що перебувають в умовах закритого ґрунту.

Підставою для ведення бухгалтерського обліку земельних ділянок мають бути первинні документи та інвентарні картки за формами розробленими платниками податків. Як приклад, для практичного використання платникам податків можна рекомендувати запропоновані форми акту приймання передачі земельних ділянок та інвентарної картки обліку земельних ділянок, які розроблені Т. Юрченко [344].

Аналітичний облік площ земельних ділянок за інвентарними картками повинен забезпечити показники їх вартості в розрізі нормативно-грошової оцінки для потреб оподаткування та ринкової (експертної) оцінки для відображення як основних засобів в активі балансу.

Базу оподаткування щодо земельних ділянок найбільш доцільно обліковувати на субрахунку 101 «Земельні ділянки» бухгалтерського рахунку 10 «Основні засоби» на якому здійснювати оприбуткування земель за вартістю нормативно-грошової оцінки з урахуванням коефіцієнта індексації та одночасно за ринковою (експертною) оцінкою. При цьому, вартість земельних ділянок буде відображатися за наступним порядком:

- на правах власності, в тому числі на земельну частку (пай) – за дебетом субрахунку 101 «Земельні ділянки», субрахунок другого порядку 1011 «Земельні ділянки на правах власності, в тому числі на земельну частку (пай) як об'єкти оподаткування» відповідні аналітичні рахунки та за кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал» субрахунок 425 «Інший додатковий капітал»;

- на правах оренди – за дебетом субрахунку 101 «Земельні ділянки», субрахунок другого порядку 1012 «Земельні ділянки на умовах оренди як об'єкти

оподаткування» відповідні аналітичні рахунки та за кредитом рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» субрахунок 531 «Довгострокові зобов'язання з фінансової оренди» в розрізі аналітичних рахунків за орендодавцями та земельними ділянками;

- на правах користування, і, зокрема, права тимчасового користування – на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» в розрізі власників і аналітичних рахунків відповідних земельних ділянок. При перебуванні земельної ділянки у платника податків на праві тимчасового користування, таке право необхідно трактувати як нематеріальний актив з відображенням його вартості на рахунку 12 «Нематеріальні активи» субрахунок 122 «Права користування майном».

Податкові платежі за місцевими податками і зборами нараховується відповідно до бази оподаткування у процесі податкових розрахунків виходячи із загальної методики.

$$\text{МПЗ} = (\text{ОПЗ} - \text{НПЗ}) \times \text{СПЗ} - \text{СПП} = (\text{БПЗ} \times \text{СПЗ}) - \text{СПП}; \text{БПЗ} = \text{ОПЗ} - \text{ППЗ},$$

де МПЗ – сума місцевого податку (збору); ОПЗ – величина об'єкта оподаткування місцевого податку (збору); НПЗ – неоподатковувана величина об'єкта оподаткування (пільги та інші виключення); ЦПЗ – ставка податку за одиницю об'єкта оподаткування; БПЗ – база оподаткування за місцевими податками і зборами; СПП – сума податкової пільги використаної за цільовим призначенням.

Для розрахунку бази оподаткування рекомендується використовувати розроблені нами алгоритми розрахунків за окремими місцевими податками і зборами (табл. 2.15).

Розглянемо облік витрат пов'язаних з місцевими податками та їх сплату до бюджетів в аспекті відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Методика розрахунку податкових зобов'язань за окремими місцевими податками і зборами

Види місцевих податків і зборів	Алгоритм моделі розрахунку податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами
Туристичний збір	$\text{НЗТ} = [(\text{КВТ} \times \text{РМЗ} (8000) \times \text{СВТ} (\%) : 100) + (\text{КВІ} \times \text{РМЗ} (8000) \times \text{СВІ} (\%) : 100)] - \text{СПП}$ <p>де НЗТ – нарахована сума податкового зобов'язання з туристичного збору; КВТ – кількість людино-днів розміщення в місцях проживання внутрішніх туристів; РМЗ – розмір мінімальної заробітної плати на 01 січня звітного року; СВТ – ставка збору за проживання внутрішніх туристів; КВІ – кількість людино-днів розміщення в місцях проживання в'їзних туристів; СВІ – ставка збору за проживання в'їзних туристів; СПП – сума податкової пільги використаної за цільовим призначенням.</p>
Збір за місця паркування транспортних засобів	$\text{НЗП} = [(\text{ПЗД} \times \text{РМЗ} (8000) \times \text{КДП} \times \text{СЗП} (\%) : 100) - \text{СПП}] - \text{СПП}$ <p>де НЗП – нарахована сума податкового зобов'язання збору за місця паркування транспортних засобів; ПЗД – площа бази оподаткування за відведеними земельними ділянками, кв.м; КДП – кількість квадратно-метро-днів паркування; СЗП – ставка збору за паркування.</p>
Транспортний податок	$\text{СТП} = \text{СПТ} : 12 \times \text{КМВ}$ <p>де СТП – сума транспортного податку; СПТ – ставка податку; КМВ – кількість місяців володіння транспортним засобом.</p>
Земельний податок	$\text{СЗО} = (\text{БОЗ} \times \text{СПО} (\%) : 100 : 12 \times \text{КПМ}) - \text{СПП}$ <p>де СЗО – сума земельного податку та/або орендної плати; СПО – ставка податку та/або орендної плати; 12 – кількість місяців у році; КПМ – кількість повних місяців володіння/користування земельної ділянки; СПП – сума податкової пільги використаної за цільовим призначенням.</p>
Податок на нерухомість відмінну від земельної ділянки	$\text{ПЖН} = \sum (\text{ПБО} \times \text{СПН} (\%) \times \text{РМЗ} : 100) - \text{СПП} + \text{ЗПЖ} (25000 \text{ грн});$ $\text{ПНН} = \sum (\text{ПБО} \times \text{СПН} (\%) \times \text{РМЗ} : 100) - \text{СПП}$ <p>де ПЖН – податок у частині об'єктів житлової нерухомості як сума пооб'єктних розрахунків; ПНН – податок у частині об'єктів нежитлової нерухомості як сума пооб'єктних розрахунків; ПБО – площа об'єкта як бази оподаткування, кв.м; СПН – ставка податку визначена рішенням органу місцевого самоврядування; РМЗ – розмір мінімальної заробітної плати станом на 01 січня звітного податкового року; СПП – сума податкової пільги; ЗПЖ – збільшення податку на об'єкт житлової нерухомості при перевищенні нормативної площі об'єкта за ПКУ.</p>
Єдиний податок для юридичних осіб третьої групи за спрощеною системою оподаткування	$\text{ЗСП} = [(\text{ДПП} \times \text{СПД}) + (\text{ДПО} + \text{ДСР} + \text{ДОП}) \times \text{СПД} \times 2] : 100$ <p>де ЗСП – загальна сума податку на доходи платників податків юридичних осіб третьої групи за спрощеною системою оподаткування; ДПП – доход у межах суми 1167 розмірів мінімальної заробітної плати; СПД – ставка податку на доходи 3 (5) %; ДПО – доход, який перевищує граничний обсяг доходу, що дає право на спрощену систему оподаткування; ДСР – доход, отриманий при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий; ДОП – доход, отриманий від впровадження видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.</p>
Єдиний податок для юридичних осіб четвертої групи за спрощеною системою оподаткування	$\text{ПЗС} = [(\text{ВРС} \times 0,95 \%) + (\text{ВБН} \times 0,57 \%) + (\text{ВЗВ} \times 2,43 \%) + (\text{ВСЗ} \times 6,33 \%) ] : 100$ <p>де ПЗС – податкове зобов'язання сільськогосподарських товаровиробників; ВРС – вартість земельних ділянок ріллі, сіножатей і пасовищ; ВБН – вартість земельних ділянок багаторічних насаджень; ВЗВ – вартість земель водного фонду; ВСЗ – вартість земельних ділянок сільськогосподарських угідь що перебувають в умовах закритого ґрунту.</p>

Джерело: розроблено автором за [229]

Відображення податкових зобов'язань з місцевих податків і зборів на рахунках бухгалтерського обліку залежить від джерел покриття нарахованих податкових платежів. Однак, проблемним в даному аспекті є те, що в нормативних документах відносно цього питання існує тільки загальне положення, що податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт і послуг) відносяться до адміністративних витрат [203; 340].

При цьому, не враховується: по-перше, взаємозв'язок базових показників об'єктів місцевих податків і зборів з джерелами покриття нарахованих податкових зобов'язань; по-друге, бухгалтерський облік місцевих податків на сьогодні не дає можливості достовірно формувати результати господарювання за показниками створеного доходу і фінансових результатів.

Враховуючи вищезазначені обставити та здійснивши аналіз відношення місцевих податків і зборів до результативних показників суб'єктів господарювання, і виходячи з того, що оподаткування – це процес розподілу створеної доданої вартості платниками податків між бізнесом, державою і територіальними громадами, можемо виділити два джерела фінансування податкових зобов'язань.

Перше джерело – це одержані доходи, що формують додану вартість та з якими надходять кошти для оплати місцевих податків і зборів, що стосується туристичного збору, збору за місця паркування транспортних засобів та єдиного податку юридичних осіб третьої групи оподаткування. Витрати на ці податки і збори платники податків відображають в розрахунках цін для покупців на свої товарні об'єкти діяльності, що дозволяє їм сплачувати податкові зобов'язання за рахунок одержаних доходів у процесі постачання.

При цьому, у бухгалтерському обліку щодо нарахованих місцевих податків і зборів мають здійснюватися записи, як приклад:

1. Нараховано доходи за реалізовані товари, роботи і послуги - дебет рахунку 361001 «Розрахунки з покупцями та замовниками» субрахунок «Розрахунки з вітчизняними покупцями» (аналітичні рахунки покупців) та кредит рахунку 70

«Доходи від реалізації» (за видами доходів).

2. Нараховано податкове зобов'язання за місцевими податками і зборами - дебет рахунку 704201 «Доходи від реалізації» субрахунок першого порядку «Вирахування з доходу», субрахунок другого порядку «Вирахування доходу за місцевими податками і зборами» (аналітичні рахунки місцевих податків і зборів) та кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок першого порядку 642 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані з місцевими податками і зборами», субрахунки другого порядку 6421 – 6429 розрахунки за видами місцевих податків і зборів та відповідно реквізитів для обліку доходів місцевого бюджетів [286].

Друге джерело – це одержані фінансові результати як складова доданої вартості, у формуванні яких приймають участь ресурси бізнесу, які одночасно визнані базою оподаткування, використані на створення товарних об'єктів діяльності. До таких ресурсів належать житлова і нежитлова нерухомість, легкові автомобілі, земельні ділянки як об'єкти плати за землю та землі сільськогосподарських товаровиробників як платників єдиного податку. У платників податків ці об'єкти як база оподаткування приймають безпосередню участь у забезпеченні господарської діяльності, а ефективність їх використання впливає на фінансові результати.

Зважаючи на це, вважаємо доцільним господарські операції, пов'язані з нарахованими податковими зобов'язаннями за об'єкти місцевих податків і зборів, та які є ресурсами бізнесу відображати в бухгалтерському обліку як нараховані податкові платежі за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» субрахунок 794 «Витрати на місцеві податки і збори» та кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок першого порядку 642 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані з місцевими податками і зборами», субрахунки другого порядку 6421 – 6429 розрахунки за видами місцевих податків і зборів та відповідно реквізитів для обліку доходів місцевого бюджетів.

Задля забезпечення ефективного управління місцевими податками і зборами є потреба упорядкування системи інформаційних ресурсів щодо розрахунку

податкових зобов'язань та їх сплати на єдиному спеціалізованому бухгалтерському рахунку-екрані як спільному і для загальнодержавних податків 85 «Витрати пов'язані з податками і зборами».

При цьому, господарські операції, пов'язані з місцевими податками і зборами, мають відображатися наступними бухгалтерськими записами:

1. Нараховано податкові зобов'язання за місцевими податками і зборами - дебет рахунків 704201 «Доходи від реалізації» субрахунок першого порядку «Вирахування з доходу», субрахунок другого порядку «Вирахування доходу за місцевими податками і зборами» (аналітичні рахунки місцевих податків і зборів) та/або 79 «Фінансові результати» субрахунок 794 «Витрати на місцеві податки і збори» та кредит рахунку 85 «Витрати пов'язані з податками і зборами» субрахунок 852 «Витрати пов'язані з місцевими податками і зборами», аналітичні рахунки за видами місцевих податків і зборів.

2. Віднесено нараховані податкові зобов'язані за місцевими податками і зборами для формування податкових зобов'язань перед місцевим бюджетом - дебет рахунку 85 «Витрати пов'язані з податками і зборами» субрахунок 852 «Витрати пов'язані з місцевими податками і зборами», аналітичні рахунки за видами місцевих податків і зборів, кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок першого порядку 642 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані з місцевими податками і зборами», субрахунки другого порядку 6421 – 6429 розрахунки за видами місцевих податків і зборів та відповідно реквізитів для обліку доходів місцевого бюджетів.

Відповідно, сплата місцевих податків і зборів має відображатися за дебетом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок першого порядку 642 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані з місцевими податками і зборами», субрахунки другого порядку 6421 – 6429 розрахунки за видами місцевих податків і зборів та відповідно реквізитів для обліку доходів місцевого бюджетів та кредитом рахунку 31 «Рахунки в банках» або субрахунку, який пропонується нами для здійснення сплати податків 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» аналітичний рахунок «Спеціальний рахунок в національній

валюті для сплати податкових зобов'язань».

Таким чином, запропонований порядок відображення податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами на рахунках бухгалтерського обліку дозволить достовірно ідентифікувати пооб'єктні податкові платежі відповідно джерел їх покриття, визначати витрати, пов'язані з господарською діяльністю, здійснювати ефективне управління податками.

Застосування на практиці єдиного рахунку-екрану 85 «Витрати пов'язані з податками і зборами» з виділенням в його структурі субрахунку 852 «Витрати пов'язані з місцевими податками і зборами», значно спростить використання інформаційних ресурсів для процедури аналізу податкових зобов'язань пов'язаних з місцевим оподаткуванням та їх податкового контролю, а також визначати доцільність застосування спрощеної системи оподаткування.

Проведене дослідження дає змогу констатувати про необхідність активізації ролі місцевих податків і зборів у формування надходжень до бюджетів територіальних громад. Ключовою проблемою є відсутність нормативного регулювання відображення господарських операцій пов'язаних з формуванням бази оподаткування та податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами на рахунках бухгалтерського обліку.

Запропоновані підходи, включаючи впровадженням єдиного бухгалтерського рахунку для відображення витрат пов'язаних з податками і зборами можуть значно покращити ситуацію в управлінні податковими зобов'язаннями, зменшити ризики ухилення від сплати податків, підвищити довіру органів державного податкового контролю до платників податків.

## **Висновки до розділу 2**

1. На сьогодні проблема формування об'єктів оподаткування в контексті визнання їх об'єктами бухгалтерського обліку є неповністю вирішеною, а наявні суперечності щодо трактування бази податкових платежів за ПКУ призводять до зниження інформативності показників в системі обліку і податкової звітності при

здійсненні процесу адміністрування податків. Розробки в частині визнання об'єктів оподаткування за ПКУ в розумінні тотожності з об'єктами бухгалтерського обліку полягають у трактуванні їх як фактів господарського життя, які складаються з елементарних частинок господарської діяльності, пов'язаних з оподаткуванням, що оцінюються за відповідними вимірниками та, в силу яких, виконуються умови, що зобов'язують суб'єкта господарювання сплатити податки відповідно до загальних засад встановлення податків та зборів, визначених податковим законодавством. Показнику «база оподаткування» в ПКУ пропонується надати визначення як розрахункової величини обсягу об'єкта оподаткування у грошових, натуральних, фізичних, умовних та інших одиницях виміру, до якої застосовується податкова ставка.

2. Дослідження підходу до формування інформаційних ресурсів щодо розрахунків платників податків в частині сплати податкових зобов'язань до бюджетів базувалось на упорядкуванні структури бухгалтерського рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Для відображення інформації про нарахування і сплату платежів пов'язаних з оподаткуванням до бюджетів, структуру рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» пропонується визначити в робочих планах бухгалтерських рахунків платників податків у складі трьох субрахунків: 641 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані із загальнодержавними податками», 642 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані із місцевими податками і зборами», 643 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані з фінансовою відповідальністю платників податків». Господарські операції, за якими податкові зобов'язання і податковий кредит з ПДВ на звітний період не підтвержені в ЄРПН, доцільно обліковувати в структурі рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» в розрізі робочих субрахунків: 382 «Резерв сумнівних податкових зобов'язань з ПДВ»; 383 «Резерв сумнівного податкового кредиту з ПДВ». На цих рахунках будуть відображатися суми податкового зобов'язання і податкового кредиту до моменту реєстрації податкових накладних в ЄРПН.

3. Задля забезпечення ефективного управління податковими витратами та поліпшення інформативності адміністрування податків пропонується здійснювати узагальнення господарських операцій щодо податкових платежів на окремому бухгалтерському рахунку 85 «Витрати, пов'язані із податками і зборами» в складі рахунків класу 8 «Витрати за елементами» в розрізі робочих субрахунків 851 «Витрати, пов'язані із загальнодержавними податками», 852 «Витрати, пов'язані із місцевими податками і зборами», 853 «Витрати, пов'язані із фінансовою відповідальністю в оподаткуванні». Інформаційні ресурси цього бухгалтерського рахунку дозволять розмежовувати податкові витрати в розрізі місць їх виникнення, способу перенесення на джерела покриття, виду податків та рівня впливу на результати господарювання в розрахунку податкового навантаження.

4. Для цілей розкриття інформації при формуванні показників бази оподаткування місцевих податків і зборів надано пропозиції щодо можливості використовувати бухгалтерські рахунки: 10 «Основні засоби» – в частині земельних ділянок, житлової і нежитлової нерухомості та легкових автомобілів, визначених як об'єкти оподаткування; 23 «Виробництво» – щодо туристичного збору та збору за місця паркування; 70 «Доходи від реалізації» – в юридичних осіб спрощеної системи оподаткування. Застосування пропонованих підходів щодо робочої кореспонденції бухгалтерських рахунків при відображенні нарахування місцевих податків і зборів дозволить не тільки якісно збирати інформацію, що використовуватиметься в межах управлінського аспекту, а й забезпечити швидке узагальнення даних для податкових розрахунків та виконання завдань контролю.

5. В межах облікового забезпечення ефективного управління податковими витратами за місцевими податками й зборами їх покриття необхідно здійснювати за рахунок двох джерел фінансування з відображенням на рахунках 70 «Доходи від реалізації» і 79 «Фінансові результати» в розрізі окремих субрахунків. Запропонований порядок відображення податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами на рахунках бухгалтерського обліку дозволить достовірно ідентифікувати пооб'єктні податкові платежі відповідно джерел їх покриття,

визначати витрати, пов'язані з господарською діяльністю та здійснювати ефективне управління податками.

Основні положення другого розділу дисертації викладені в працях автора [189; 190; 191; 193; 195; 196; 326].

### **РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ТА ВИЯВЛЕННЯ ФАКТІВ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ**

#### **3.1. Комплаєнс в системі обліково-контрольного забезпечення оподаткування бізнесу**

Протиправна діяльність кожного із суб'єктів господарювання, які зобов'язані сплачувати податки призводить до ненадходження коштів в бюджети країни та їх привласнення, що загалом створює загрозу економічній безпеці будь-якої держави. Проте, незважаючи на це, як констатують фахівці ДПС України, організація схем ухилення від сплати податків стала частиною української бізнес-культури [94].

У діяльності економічних суб'єктів господарювання зменшення податкових зобов'язань відбувається як з порушенням норм законодавчих актів, що здійснюється на основі податкового шахрайства і тіньового підприємництва, так і з використанням легальних методів оптимізації оподаткування, застосування яких створює умови без порушення визначених податкових правил досягати найменшого податкового навантаження на господарську діяльність.

За умови порушення податкового законодавства, незалежно від дій, що пов'язані з умислом чи необережністю, відбувається ухилення від сплати податків, а процес мінімізації оподаткування – це елемент підприємницької діяльності відповідно до податкової політики, розробленої платником податків в межах правил податкових нормативних актів (використання дозволеної варіантності податкових розрахунків, прогалин і суперечностей в законодавстві).

Сутність поняття «ухилення від сплати податків» в науковій літературі трактується як сукупність матеріальних дій, здійснених господарських операцій, підходів до узагальнення інформації в бухгалтерському обліку, податкових розрахунків, порушень норм правових актів, та прийомів шахрайства, корупції і тіньової економіки, які використовуються особами, що мають сплачувати податки, з метою ухилення від виконання податкових зобов'язань [10; 22; 58; 322].

Варто відзначити, що платники податків здійснюють дії як щодо мінімізації оподаткування так і для ухилення від податкових зобов'язань, а органи податкового контролю – виявлення повноти нарахування податків та визначення ризиків ухилень від сплати податкових платежів з метою забезпечення достовірності адміністрування податкових надходжень до бюджетів. Крім того, діяльність як платників податків, так і органів податкового контролю активно направляється на розробку механізмів попередження фактів ухилення від податкових зобов'язань.

При цьому, органи податкового контролю використовують механізм попередження ризиків в оподаткуванні для забезпечення повноти і своєчасності сплати податків до бюджетів, а платники податків для уникнення втрати іміджу та настання юридичної відповідальності (фінансової, адміністративної чи кримінальної) за протиправні дії з ухилення від сплати податкового зобов'язання та/або здійснюють контрольоване управління можливими ризиками в податкових розрахунках при формуванні податкових платежів і сплаті податків.

Такий підхід до оподаткування зі сторони суб'єктів адміністрування податків створює умови для мінімізації податкових правопорушень та втрат податкових платежів до бюджетів. Недотримання цих вимог створює ризики у формуванні податкової безпеки відносно держави, територіальних громад, бізнесу і населення як споживачів коштів бюджетів на виконання своїх обов'язків та суб'єктів одержання послуг.

В наукових дослідженнях щодо ризиків платників податків в сфері оподаткування, пов'язаних з ухиленнями від сплати податкових зобов'язань, виділяється п'ять їх рівнів [39]:

1) безризиковий – платники податків формують податкові зобов'язання відповідно до норм податкового законодавства;

2) мінімальний – наявні незначні невідповідності щодо норм податкового законодавства, що тягнуть сплату штрафних санкцій чи пені;

3) підвищений – платники податків через порушення норм нарахування та сплати податків можуть одержати від господарських операцій значно менший результат, ніж передбачалося;

4) критичний – виконані господарські операції в результаті порушень не забезпечують одержання доходу, який має покривати витрати, та створюють збиток;

5) неприпустимий – платники податків через порушення норм нарахування та сплати податків сплачують високі податкові санкції, несуть відповідальність кримінального характеру та стають банкрутами.

Ризики, що виникають в процесі ухилення від сплати податків формуються системою навмисних або ненавмисних дій платника податків, які відбуваються при порушенні податкового законодавства з використанням, здебільшого, наступних схем:

- подання завідомо неправдивих даних в податкових розрахунках;
- ведення тіньової господарської діяльності;
- допущення помилок у податкових розрахунках та податковій звітності;
- виконання податкових розрахунків на основі невикористання, неповного використання та використання недостовірної інформації первинних документів;
- використання незаконних податкових пільг щодо об'єктів і бази оподаткування;
- порушення визначеної в нормативних актах методики розрахунку об'єктів та бази оподаткування;
- приховування інформації, яка має вплив на визначення суб'єкта господарювання як платника податків;
- несплата, неповна сплата та сплата з порушеннями податкових зобов'язань;
- порушення порядку відображення в обліку господарських операцій економічного суб'єкта, пов'язаних з оподаткуванням;
- приховування об'єктів і бази оподаткування, наявних у платника податків;

- декларування податків з розбіжностями між показниками податкових розрахунків, даних бухгалтерського обліку, фінансової звітності, податкової звітності та сплатою податкових зобов'язань;

- невірне трактування нормативних правил щодо формування господарських операцій та їх відображення в обліку для розрахунку податків та сплати податкових платежів.

Про значні порушення податкового законодавства платниками податків – юридичними особами, навіть в умовах війни, свідчать основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового аудиту ДПС України платників податків юридичних осіб (додаток Н).

Ознаки ухилення від оподаткування на рівні податкової служби України визначаються відповідними методичними рекомендаціями [164; 165].

Для боротьби з ухиленнями від сплати податків передбачається використання системи покарань відповідно до ПКУ [229], ККУ [116] та КУАП [103].

Проте, аналіз стану виявлених ухилень від сплати податків свідчить, що основна їх проблема полягає не в низькій ефективності покарань, а в необхідності розробки інструментів управління в сфері попередження та виявлення фактів порушень норм податкового законодавства.

Слід звернути увагу, що в Україні в цьому напрямі держава створює умови щодо застосування інституційних методів зниження ухилень від сплати податків [229] шляхом виділення бізнесу, який сумлінно підтримує високий рівень податкової дисципліни та прозорості.

На період дії військового стану в Україні ПКУ виділяє платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства (клуб білого бізнесу) за умови дотримання ними всіх за доволі широким спектром таких вимог відповідальності:

- а) податковий борг та/або заборгованість з інших платежів, контроль за стягненням яких покладено на ДПС України, не перевищує 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та з дня їх виникнення минуло не більше 30 днів;

б) відсутність заборгованості (недоїмки, штрафу, пені) із сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

в) відповідність критеріям визначених ПКУ:

- показник рівня сплати податку на прибуток підприємств дорівнює/перевищує середній показник у відповідній галузі за останні чотири квартали;

- показник рівня сплати податку на додану вартість дорівнює/перевищує середній показник у відповідній галузі за останні 12 звітних (податкових) періодів;

- показник середньомісячної нарахованої та/або виплаченої податковим агентом – юридичною особою заробітної плати за останні чотири звітні (податкові) періоди становить не менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні, помноженої на коефіцієнт 1,1, за умови що середньомісячна чисельність працюючих за зазначений період становить не менше п'яти осіб;

г) відсутність в системі податкових відносин з адміністрування податків:

- ✓ фактів порушення платником податків податкових обов'язків щодо подання звітності та/або документів (повідомлень);

- ✓ винесених щодо платника податку податкових повідомлень рішень про порушення граничних строків розрахунків за операціями з експорту та/або імпорту товарів протягом останніх 12 місяців;

- ✓ рішення про відповідність платника податків критеріям ризиковості платника податку на додану вартість [248];

- ✓ розпочатої процедури припинення підприємницької діяльності;

- ✓ порушеного провадження у справі про банкрутство (неплатоспроможність) платника податків;

- ✓ прийнятого щодо платника податків та/або його засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників рішення про застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій);

- ✓ у платника податків та/або його засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників громадянства держави, що здійснює збройну агресію проти України;

✓ серед засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників платника податків осіб, місцем проживання (місцезнаходженням) яких є держава, що здійснює збройну агресію проти України;

✓ змін щодо основного виду економічної діяльності, внесених щодо платника податків до Єдиного державного реєстру протягом останніх послідовних 12 календарних місяців.

За умови виконання платниками податків визначених норм їм встановлюються особливі правила податкового адміністрування, зокрема:

а) контролюючими органами не розпочинаються:

- фактичні перевірки з питань ліцензування діяльності із зберігання пального виключно для потреб власного споживання та/або промислової переробки;

- документальні позапланові перевірки, крім обов'язкових перевірок, визначених ПКУ [229];

б) строк проведення камеральної та документальної перевірок платника податку становить 5 та 10 робочих днів відповідно;

в) індивідуальні податкові консультації надаються платнику податків виключно ДПСУ протягом 15 календарних днів;

г) закріплення за платником податків посадової особи територіального органу ДПС України, відповідальної за взаємодію з платником податків (комплаєнс-менеджера);

г) отримання платником податків на свій запит у п'ятиденний строк відомостей про наявну у контролюючого органу податкову інформацію, яка може свідчити про податкові ризики у діяльності такого платника податків, а також консультацій щодо усунення таких ризиків.

Формування клубу білого бізнесу, в якому на сьогодні знаходиться за даними ДПС України, більше 8 тисяч платників податків потребує здійснення постійного контролю за дотриманням його учасниками визначених вимог. При цьому, контроль відповідності має здійснюватися не податковими інспекторами, а комплаєнс-менеджерами завданням яких є сприяти ефективності бізнесу

платників податків, які добровільно дотримуються правил високої податкової культури сфери оподаткування.

Наразі, проведений аналіз положень, які визначають платників податків з високим рівнем дотримання податкового законодавства, дозволяє висловити деякі міркування та зауваження щодо їх практичного застосування:

1) виглядає некоректним наділення окремих платників податків статусом високого рівня добровільного дотримання податкового законодавства, виходячи з того, що всі платники податків розглядаються як такі, які повинні сумлінно виконувати свої податкові обов'язки без визнання рівнів добровільності [229]. Такий статус доцільно назвати безризикові платники податків середнього і високого рівня відповідно до визначених критеріїв їх величини;

2) для визнання безризикових платників податків необхідно використовувати не велику систему показників із складними алгоритмами розрахунку, а декілька критеріїв-індикаторів, які будуть характеризувати річну динаміку зростання своєчасно сплачених податкових зобов'язань на основі розрахунку динамічних індексів;

3) безризикові платники податків мають обслуговуватися не окремими закріпленими в індивідуальному порядку комплаєнс-менеджерями, а підрозділами фахівців територіальних органів Державної податкової служби України.

Такий підхід, на наш погляд, є виваженим та аргументованим, оскільки створені податкові умови мають забезпечувати рівнозначний підхід до всіх платників податків, а вони усвідомлюватимуть важливість і власну вигоду реалізовувати податковий обов'язок добровільно, своєчасно та в повному обсязі.

У контексті забезпечення дотримання податкового законодавства та налагодження ефективної роботи з виявлення податкових ризиків і ухилень від сплати податків без покарань важливе місце мають займати інструменти превентивного податкового контролю на основі комплексних та глибоких аналітичних процедур органів ДПС України та податкової політики і політики в сфері бухгалтерського обліку господарських операцій з оподаткування платників податків.

Основною метою використання цих інструментів, що мають базуватись на принципах єдності, оперативності, цілеспрямованості, комплектності і поетапності є функціонування розроблених заходів та індикаторів контролю, що забезпечують повноту, достовірність та своєчасність сплати податкових платежів платниками податків відповідно до податкового законодавства.

Максимально ефективним механізмом забезпечення превентивних контрольних заходів попередження і виявлення наявних податкових ризиків та вироблення оптимальної стратегії найефективнішого функціонування податкової системи має бути організований комплаєнс у діяльності як платників податків, так і податкових контролюючих органів.

При цьому, термін «комплаєнс» необхідно розглядати в розумінні як дотримання інструментів податкового законодавства, так і забезпечення достовірного адміністрування податків.

У перекладі з англійської мови «to comply» означає «дотримуватись», а «compliance» - «відповідність».

Комплаєнс вперше почав застосовуватись як інструмент для зменшення ризиків у господарській діяльності у 2005 році, коли отримав своє легальне закріплення у документі Базельського комітету з банківського нагляду [349]. У ньому вказано, що органи банківського нагляду повинні бути впевнені в дотриманні ефективної політики і процедур та в тому, що керівництво вживає належних коригувальних заходів у разі виявлення порушень.

В сфері українського бізнесу термін комплаєнс відносно управління ризиками з'явився у 2007 році теж у банківських установах як дотримання ними вимог законодавства та внутрішніх процедур щодо необхідності знати, розуміти та дотримуватися всіх вимог законодавства України, нормативів, положень і правил, внутрішніх політик, стандартів та кодексів з питань діяльності. При цьому, комплаєнс-ризик – це ризик юридичних санкцій, фінансових збитків або втрати репутації внаслідок невиконання банком вимог законодавства України, нормативно-правових актів, внутрішніх положень і правил, а також стандартів саморегульованих організацій, що застосовуються до його діяльності [161].

Комплаєнс існує в банківських установах як підрозділ другої лінії в системі внутрішнього контролю за дотримання норм спільно з управлінням ризиками (перша лінія) та внутрішнього аудиту (третя лінія) [155].

Стан застосування комплаєнсу в господарській діяльності національної економіки України та його визначення в нормативних актах розглянуто в додатку П.

Необхідно звернути увагу, що контроль на основі комплаєнсу в нормативних документах (додаток П) має досить широке значення у багатьох сферах національної економіки і використовується в розумінні трьох термінів: комплаєнс, комплаєнс (відповідність) та комплаєнс-ризик.

Термін комплаєнс в сфері українського податкового законодавства з'явився у 2024 році [229] і трактується як система заходів та процедур, що здійснюються контролюючими органами з метою підвищення рівня добровільного виконання податкових та інших обов'язків платниками податків відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, та зменшення ймовірності настання податкового ризику (комплаєнс-ризик). У той же час, ПКУ замість терміну «ризик» визначив поняття податковий ризик (комплаєнс-ризик) по відношенню до платників податків як ймовірність невиконання ними податкового обов'язку щодо взяття їх на облік, реєстрації окремих видів податків, подання (своєчасного подання) податкової звітності, декларування (повного декларування), сплати (своєчасної та повної сплати) податкових зобов'язань, інших податкових обов'язків, невиконання платником податків іншого законодавства.

У словнику податкових термінів Організації економічного співробітництва та розвитку термін «податковий комплаєнс» визначається як рівень податкових правил своєї країни, якому платник податків відповідає (або не відповідає), наприклад, шляхом декларування доходу, подання декларації, своєчасної сплати податку [350].

В НСДУ комплаєнс-контроль визнається як базис реалізації дієвої податкової політики в контексті ініціатив цифровізації податкового простору.

При цьому, комплаєнс-ризиками в системі податкового адміністрування визначаються як ризики, що призводять до втрати доходів у разі якщо платники податків не дотримуються належної реєстрації, своєчасного подання податкової звітності на основі повної та достовірної інформації і дотримання термінів сплати податкового зобов'язання.

Наразі, в НСДУ стратегічна мета управління комплаєнс-ризиками в оподаткуванні розглядається як постійне підвищення рівня добровільного дотримання платниками податків вимог податкового законодавства шляхом виявлення та визначення пріоритетності ризиків втрати податкових надходжень і впровадження заходів спрямованих на мінімізацію ризиків.

Проблемами податкового комплаєнсу ДПС України почала займатися з 2020 р. для покращення податкової дисципліни платниками податків, а також мінімізації ненадходжень до державного бюджету. В ДПС України наразі запроваджується система податкового комплаєнсу, що надасть можливість зменшити ризики недотримання платниками вимог податкового законодавства та допомогти платникам уникнути найбільш поширених помилок у майбутньому [144]

Комплаєнс у роботі бухгалтера і комплаєнс ризиків у сфері оподаткування відносять до 10 складових комплаєнс-безпеки бізнесу [314].

В контексті проблематики адміністрування податків паралельно відбувалося зростання уваги до використання комплаєнсу в системі оподаткування з боку українських науковців.

Наукові дослідження, які були проведені в останній період, містять аналіз різних аспектів податкового комплаєнсу на рівні ДПС України і платників податків – від його визначення як системи заходів з метою забезпечення виконання податкового законодавства до пропозицій щодо конкретних шляхів, засад та інструментів організації контролю за податковими ризиками.

В переважній більшості публікацій об'єктно розглядається сутність змісту «податковий комплаєнс» (табл. 3.1).

Зміст поняття «податковий комплаєнс»  
в наукових дослідженнях українських вчених

Джерело	Сутність змісту
Швидка Т., Халецька К. [336]	система заходів, метою яких є дотримання господарським товариством як платником податків вимог законодавства зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податкового законодавства, а також належна та своєчасна сплата податків, зборів та інші платежів
Коломієць П.В. [106]	комплекс мотивів і стимулів платників, які спонукають їх знати, розуміти та дотримуватися вимог податкового законодавства, законодавства зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та сплачувати податки, збори, платежі
Можаровський М. Ю. [180]	комплекс заходів, що визначається внутрішніми приписами суб'єкта господарювання з метою забезпечення відповідності його діяльності вимогам податкового законодавства та запобігання вчинення посадовими особами відповідного суб'єкта господарювання податкових правопорушень при стягненні обов'язкових податків, зборів та платежів
Гацька Л. П., Муrowана Т. О. [46]	система внутрішнього контролю системи оподаткування підприємств, спрямована на забезпечення відповідності їх діяльності нормам українського та міжнародного законодавства, відповідності внутрішній податковій політиці, підвищення ефективності мотивації та стимулювання платників податків до добровільної сплати податків та зборів до бюджетів різних рівнів
Осаволук О. О. [217]	означає виконання всіх вимог податкового законодавства, правил та процедур, пов'язаних з оподаткуванням, що включає правильну і точну підготовку та подання податкових звітів, своєчасну сплату податків, дотримання вимог щодо реєстрації та ідентифікації платників податків, а також виконання всіх інших податкових обов'язків
Козлова В. [104]	передбачений для того, щоб завчасно виявити податкові ризики та попередити виникнення ситуацій, з якими вони пов'язані, а якщо виключити подібні ситуації неможливо – оцінити податкові ризики та знизити їх рівень
Власова О. Є. [39]	мінімізація фінансово-економічних, правових і податкових витрат, що виникають в результаті порушення податкового законодавства, прогнозування та аналіз існуючих податкових ризиків. Здійснюється з урахуванням вимог Податкового Кодексу України, МСФЗ, плану BEPS та інших вітчизняних та міжнародних стандартів, регулюючих процес оподаткування господарської діяльності
Гнедіна К.В., Нагорний П.В. [52]	відповідність внутрішніх бізнес-процесів суб'єкта господарювання нормам та вимогам законів, правил, рекомендацій, стандартів та інших нормативно-правових актів, ухвалених відповідними суб'єктами правотворчості
Бойко С. В., Дем'яненко Т. Є., Корнієнко М. В. [18]	система заходів платника податків з дотримання чинного податкового законодавства та положень внутрішньої податкової політики, що реалізується через внутрішній контроль за нарахуванням, сплатою та декларуванням податків і податковими ризиками платника податків, в тому числі його податковим статусом і податковою історією
Лега О. В., Безкровний О. В., Ромаш Д. В., Шевченко А. О., Турченко А. Ю. [133]	важливий інструмент для забезпечення відповідності підприємства податковому законодавству, зниження ризиків, штрафів і санкцій, а також покращення довіри з боку державних органів і партнерів

На думку Крупки М.І. та Ткачик Ф.П., система податкового комплаєнсу сприятиме мінімізації ризиків недотримання платниками вимог податкового законодавства, допоможе платникам уникнути найбільш поширених помилок у майбутньому, уніфікує процес подання звітності та сплати податків, забезпечить можливість спільного вирішення проблем й усунення дисбалансів у контексті акумулювання й нарощування фіскального потенціалу державного та місцевих бюджетів в Україні в сучасних умовах [121].

На підставі вивчення визначень поняття «податковий комплаєнс», наведених у табл. 3.1, можна зробити висновок, що серед науковців наразі відсутнє єдине його розуміння, а більшість пов'язує свої дефініції з системою внутрішнього контролю платників податків.

Комплаєнс в оподаткуванні повинен об'єднувати в собі функції в системі внутрішнього контролю платників податків та зовнішньої діяльності в сфері управління податковими ризиками ДПС України, що забезпечить максимальний синергетичний ефект з мінімізації податкових ризиків та значно підвищить рівень економічної безпеки держави та територіальних громад щодо формування їх бюджетів. Отже, на сьогодні в Україні комплаєнс в оподаткуванні забезпечують два суб'єкти, ДПС України на рівні експериментального проекту та платники податків в добровільному порядку. Виходячи з цього, загальна схема побудови комплаєнсу в оподаткуванні наведена на рис. 3.1.

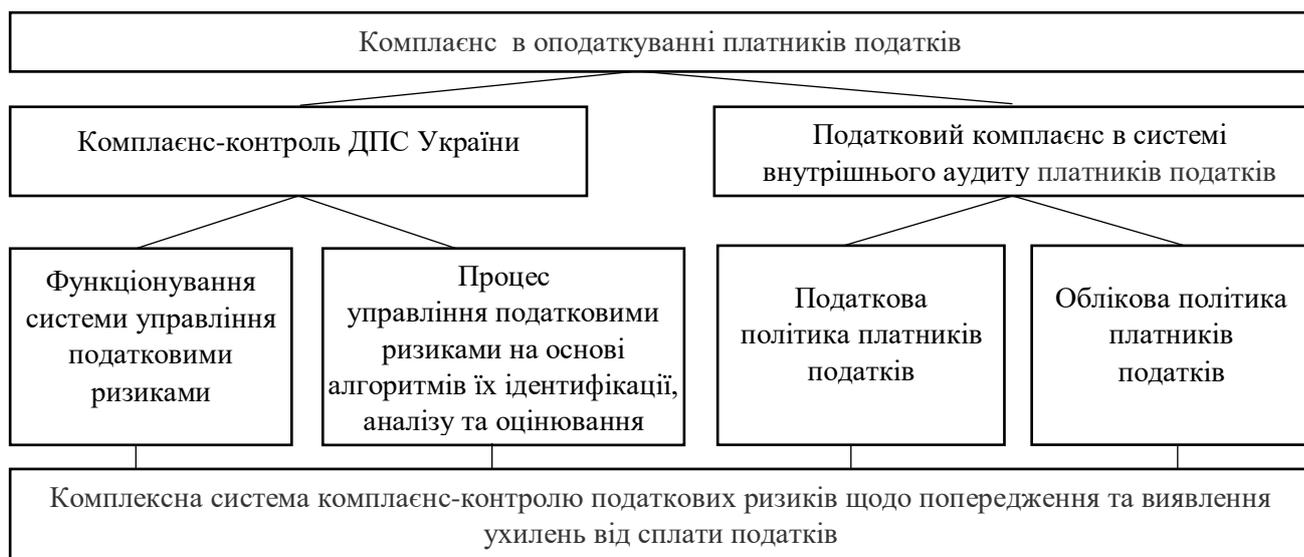


Рис. 3.1. Система комплаєнс-контролю податкових ризиків в оподаткуванні платників податків

Джерело: власна розробка автора

Таким чином, комплаєнс в системі оподаткування як інструмент забезпечення підвищення податкової безпеки платників податків і податкових надходжень до бюджетів, повинен формуватися як комплексний механізм на рівні ДПС України щодо забезпечення дотримання податкового законодавства та платників податків з метою реалізації їх податкової політики та облікової політики в сфері адміністрування податків.

Функціональний зміст податкового комплаєнсу як комплексного інструменту забезпечення дотримання законодавства у сфері оподаткування розглянуто на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Функціональний зміст податкового комплаєнсу в системі оподаткування

Джерело: власна розробка автора

В системі оподаткування податковий комплаєнс за функціональним змістом характеризується комплексом внутрішніх заходів, які забезпечуються інструментами контролю, процедурами та механізмами діяльності ДПС України і платників податків з метою мінімізації податкових ризиків.

На основі проведеного дослідження та критичного аналізу наукової літератури вважаємо, що механізм податкового комплаєнсу в оподаткуванні може бути представлений комплексом дій ДПС України і платників податків (рис. 3.3).

Механізм функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в ДПС України реалізується поки що на рівні експериментального проекту без залучення до процесу платників податків безпосередньо [254].

Зокрема, комплаєнс у податковій сфері, що здійснюється ДПС України розглядається як комплекс заходів, які здійснюються податковим органом з метою сприяння добровільному дотриманню платниками податків вимог податкового законодавства, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, за наявності підстав, у межах та способ, що визначені таким законодавством, шляхом управління податковими ризиками [254].

Основні види та зміст податкових ризиків, контроль за якими покладено на податкові органи, наведено в табл. 3.2.

В цьому питанні, ми підтримуємо визначені ДПС України для комплаєнсу ключові види податкових ризиків, але вважаємо, що важливою складовою комплаєнс-контролю мають бути ризики бухгалтерського обліку щодо відображення господарських операцій пов'язаних з оподаткуванням та формування достовірних показників податкової звітності.

Основне призначення впровадження системи комплаєнсу ДПС України – це сприяння забезпеченню:

- об'єктивності оцінки доцільності прийняття або неприйняття рішення про здійснення контрольно-перевірочних заходів щодо платників податків;
- добровільності виконання платниками податків податкових зобов'язань;
- формування високої податкової культури в сфері адміністрування податків;

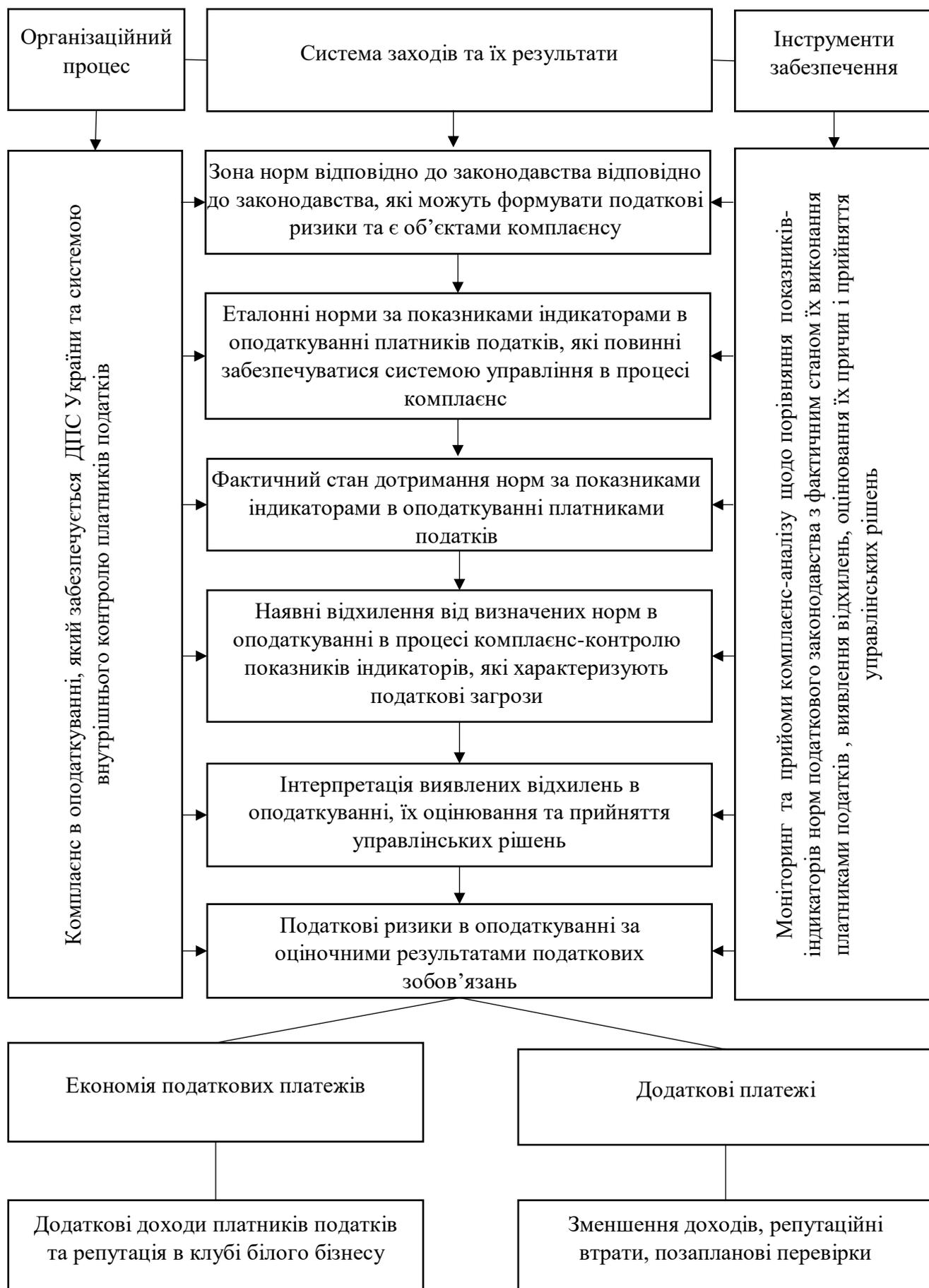


Рис. 3.3. Механізм комплаєнсу в оподаткуванні платників податків  
Джерело: власна розробка автора

Основні види та зміст податкових ризиків контроль, за якими покладено на податкові органи

Види податкових ризиків	Зміст випадків, які призводять до втрати податкових доходів
Належна реєстрація в податковій системі	особи, які зобов'язані стати на облік у податковому органі або зареєструватися платниками окремих податків, не перебувають на обліку в податковому органі або не зареєстровані платниками відповідних податків
Своєчасне подання податкової звітності	платники податків подають податкову звітність із запізненням або не подають її взагалі
Своєчасна сплата податкового зобов'язання в установлені терміни	платники податків сплачують податки, збори, платежі із запізненням або сплачують у неповному обсязі, або не сплачують зовсім, що призводить до виникнення або накопичення податкового боргу
Зазначення повної та достовірної інформації при декларуванні податків	податкові надходження зменшено або може бути зменшено внаслідок неправильного відображення даних у звітності (помилково або умисно)

*Джерело:* узагальнено автором за [254]

- надання необхідної допомоги бізнесу щодо уникненню помилок в оподаткуванні;
- побудови системи безумовної реалізації принципу незворотності покарань за недотримання вимог податкового законодавства як чинника радикального зниження рівня ухилення від податків.

Стратегічною метою управління ризиками в процесі комплаєнс-контролю є постійне підвищення рівня добровільного дотримання платниками податків вимог податкового законодавства шляхом виявлення та визначення пріоритетності ризиків втрати податкових надходжень і впровадження заходів спрямованих на мінімізацію загроз в оподаткуванні [87].

У рамках розвитку цифровізації ДПС України важливим напрямом має бути розробка профілю платників податків на основі паспортів податкового ризику та автоматизована система управління, яка формуватиме ризики в розумінні незвичайних відхилень при формуванні податкових платежів та пропонуватиме заходи для їх усунення. Варто відзначити, що запровадження такої системи допоможе платникам податків самостійно усувати ризики в своїй діяльності [75].

Податковий комплаєнс платниками податків здійснюється на основі забезпечення самоконтролю на рівні двох об'єктів щодо виконання розроблених ними відповідно до норм діючого законодавства внутрішніх правил податкової політики і облікової політики у сфері оподаткування.

Основне призначення податкової політики платників податків як об'єкта комплаєнс-контролю це вибір ефективних підходів до оптимізації оподаткування в межах норм податкового законодавства та використання їх для розрахунку податкових зобов'язань.

На сьогодні, законодавство у сфері оподаткування не визначає поняття «податкової політики платників податків», проте дослідження сутності цієї категорії заслуговує на увагу багатьох вчених за різного трактування її змісту.

Бачення моделі податкової політики платників податків в своїх наукових дослідженнях розглядали Гаврилець В. А. [45], Герасименко О. М. [88], Городецька Т.Е. [55], Грицишен Д.О. [351], Грицюк Н. [59], Гудзенко Н.М. [102], Іванишина О. С. [88], Коваль Н.І. [102], Короткова О. В. [110], Крупей Н. [119], Кузьменко Г. [125], Легостаєва О. О. [138], Лисьонкова Н. М. [138], Мелень О.В. [151], Подолянчук О.А. [102], Прокопенко І. А. [88], Скуменко Г.В. [151], Тучак Т. В. [88].

Короткова О. В. вважає, що податкову політику на мікрорівні можна визначити як систему проведених підприємством в галузі податкового обліку заходів, що виражає варіанти сценарії його поведінки у взаєминах з державою з питань нарахування та сплати податкових платежів [110].

Коваль Н.І., Подолянчук О.А. та Гудзенко Н.М. акцентують увагу на тому, що податкова політика є складовою частиною загальноекономічною стратегії підприємства, яка передбачає розробку управлінських рішень спрямованих на формування фінансового потенціалу і підвищення його ефективності [102].

Городецька Т. Е. розглядає податкову політику як сукупність дій платниками податків щодо законних способів для оптимізації своїх податкових зобов'язань з метою розширеного відтворення основних виробничих фондів [55].

На думку Легостаєвої О. О. та Лисьонкової Н. М. податкова політика являє собою форму реалізації ідеології і податкової стратегії підприємства в розрізі найбільш важливих аспектів діяльності в галузі податкового планування і на окремих етапах її здійснення [138].

Іванишина О. С., Герасименко О. М., Тучак Т. В. та Прокопенко І. А. переконані, що податкова політика – це цілеспрямований образ дій, який визначає поведінку суб'єкта господарювання у взаєминах з державою в рамках чинного законодавства щодо формування його податкових зобов'язань з метою підвищення ефективності діяльності підприємства [88].

Гаврилець В. А. зазначає, що податкова політика підприємства – це процес управління податками та обов'язковими платежами суб'єктів підприємницької діяльності, який регулює їх взаємовідносини з державою у процесі перерозподілу своїх доходів і формування доходів бюджету [45].

Наведені авторські визначення податкової політики платників податків характеризуючи її як систему заходів, сукупність дій, частину загальноекономічної стратегії, форму реалізації ідеології, цілеспрямований образ дій та процес управління здебільшого відображають її як мету підвищення ефективності господарської діяльності.

Погоджуючись з позицією авторів, що податкова політика платників податків – це їх діяльність у різноманітних формах щодо вибору найбільш оптимальних варіантів оподаткування власного бізнесу, які пропонуються податковим законодавством варто трактувати її мету як забезпечення максимально справедливого розподілу одержаного доходу господарською організацією в частині своїх доходів і на ті, які необхідно сплатити в бюджети держави і територіальних громад.

Податкова політика платників податків є індивідуальним інструментом, що дозволяє говорити про складність її формування та застосування [55].

Отже, критерієм оцінювання ефективності податкової політики є, як величина податкових платежів, так і їх навантаження на створений дохід платниками податків в процесі господарської діяльності.

У процесі розробки податкової політики платники податків в межах суворого дотримання норм податкового законодавства можуть, як приклад, на альтернативній основі вибирати:

- 1) форму оподаткування на загальних підставах або як спрощену систему сплати податків;
- 2) мінімальний перелік об'єктів оподаткування, які можуть виникати в процесі господарської діяльності і, відповідно, систему податків;
- 3) організаційні форми структурних центрів господарської діяльності та їх статусу з позиції максимальної ефективності бізнесу та оптимізації податкових зобов'язань;
- 4) умови функціонування бізнесу та об'єкти господарської діяльності з метою максимального використання податкових пільг;
- 5) порядок впровадження оперативних змін, що відбувається в податковому законодавстві в господарську діяльність;
- 6) підходи до формування об'єктів оподаткування, зокрема, розрахунку прибутку з метою оподаткування;
- 7) можливі моделі господарських операцій з мінімальним впливом на формування бази оподаткування;
- 8) систему планового визначення суми передбачених податкових платежів в податковій стратегії і податковій тактиці;
- 9) графіки використання доходів на сплату податкових зобов'язань.

Водночас, реалізація податкової політики платників податків потребує внутрішнього комплаєнс-контролю за дотриманням її положень, що дасть змогу бізнесу працювати в межах податкового законодавства та забезпечувати достовірність податкових розрахунків.

Комплаєнс внутрішньої податкової політики платників податків означає дотримання ними всіх визначених обов'язкових вимог, правил, положень і процедур податкового законодавства у власній системі оподаткування з метою попередження та виявлення податкових ризиків пов'язаних з нарахуванням,

декларуванням та сплатою податкових платежів, що забезпечується інструментами системи внутрішнього контролю.

Інформаційною основою здійснення комплаєнс-контролю податкової політики платників податків є визначені її норми у відповідному нормативному документі.

Іншим важливим об'єктом внутрішнього податкового комплаєнс-контролю є облікова політика в сфері оподаткування платників податків.

Обліковій політиці належить істотна роль в інформаційному забезпеченні оптимізації системи оподаткування платників податків, розробці механізмів для попередження порушень податкового законодавства, формування достовірних даних для розрахунку податкових платежів та показників податкової звітності.

Розроблена облікова політика для цілей відображення господарських операцій в сфері оподаткування та формування показників податкової звітності є основою забезпечення достовірного адміністрування податків. Облікова політика як нормативний законодавчий термін і обов'язковий внутрішній документ платників податків – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності [259].

Нині порядок формування облікової політики платників податків регулюється рядом нормативно-правових законодавчих документів [206; 153; 163; 173; 259] і рекомендаційних актів [163; 168].

Для оподаткування на сьогодні встановлений лояльний процес розробки облікової політики з відображення в системі бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з адмініструванням податків. При цьому, держава не нав'язує єдину методику обліку господарських операцій в сфері оподаткування, а тільки встановлює обов'язковість і загальні правила застосування бухгалтерського обліку відповідно до вимог ПКУ і національних та міжнародних нормативних актів щодо забезпечення достовірного адміністрування податків.

Останній нормативний документ, що діяв на рівні держави, і який необхідно

було враховувати в обліковій політиці щодо бухгалтерського обліку податку на додану вартість був скасований у 2019 році [91].

Формування облікової політики для потреб оподаткування пояснюється декількома причинами:

1) різноманітністю підходів щодо ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, які визначені в сфері облікового законодавства та визнаються ПКУ;

2) наявними відмінностями між обліковим законодавством і ПКУ щодо оцінювання господарських операцій для формування об'єктів оподаткування, показників фінансової і податкової звітності;

3) існуванням в податковому законодавстві альтернативних варіантів оцінювання господарських операцій для розрахунку податкових платежів;

4) необхідністю відображення господарських операцій, які виникають виходячи з потреб податкової системи і податкової політики платників податків щодо обліку об'єктів і бази оподаткування, нарахування та сплати податкових зобов'язань.

В умовах, коли сучасна законодавчо-нормативна база не регулює питання облікової політики для цілей оподаткування, а на практичному рівні діяльності платників податків є потреба у вирішенні цього питання, проблеми в цій сфері стали актуальними в наукових дослідженнях таких вітчизняних науковців як: Боднар О. [36], Буткевич О. В. [26], Варчук О.А. [31], Витвицька О. [36], Володін С. [36], Грабовенко О.А. [31], Грищук Г. [36], Єрмолаєва М. В. [134], Зубенко В.С. [31], Калюга Є. [36], Колесніченко А.С. [105], Кравченко О.В. [113], Крупей Н.С. [120], Кузьменко Г. І. [123; 124; 126], Кушніренко О. А. [129], Лега О. В. [134], Мулик Т.О. [183], Нужна О.А. [212], Овчарова Н.В. [113], Питель С. [224], Подолянчук О. А. [230], Прийдак Т. Б. [134], Рембилас Р. [36], Савченко О.С. [296], Сіренко О. В. [134], Яловега Л. В. [134].

Слід звернути увагу, що в науковому середовищі облікову політику в сфері оподаткування пов'язують з обліковим процесом, податковим плануванням, інструментом управління податками та податковими ризиками.

У наукових дослідженнях за даною проблематикою наводяться різні підходи до визначення поняття «облікова політика для цілей оподаткування».

На думку Кравченко О. В. і Овчарової Н. В. облікова політика в сфері оподаткування – це обрана платником податку сукупність допустимих ПКУ способів (методів) визначення доходів і (або) витрат, їх визнання, оцінки та розподілу, а також обліку інших необхідних для цілей оподаткування показників фінансово-господарської діяльності платника податків [113].

Кузьменко Г. І. розглядає два підходи до трактування поняття щодо облікової політики в сфері оподаткування. Перший (2011 рік) – як документ, у якому платник податків повинен прописати ті всі правила і методи, якими він має намір керуватися при розрахунку і сплаті податків та зборів [123]. Другий (2018 рік) – як податкова облікова політика, це сукупність обраних платником податків з декількох – альтернативних, передбачених нормативно-правовими актами, або визначених самостійно у випадку відсутності чітко встановлених законодавством принципів, методів (способів) і процедур організації та ведення податкового обліку, порядку обчислення податкових платежів з метою забезпечення їх своєчасної і повної сплати до бюджетів різних рівнів, подання податкової звітності в обсягах і строки, встановлені законом, орієнтованої на оптимізацію оподаткування, зниження податкового навантаження та підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності [126].

Кузьменко Г. І. вважає, що правильно сформована облікова політика підприємства є одним з основних інструментів оптимізації оподаткування, так як дозволяє законними способами зменшити податкові зобов'язання по податкам, зборам та обов'язковим платежам, тим самим знизити рівень податкового навантаження на підприємство [124].

На основі проведеного аналізу наявних дефініцій в науковій літературі щодо поняття «облікова політика для цілей оподаткування» та узагальнення змістовної характеристики здійснених в цьому аспекті досліджень нами пропонується власне трактування цієї економічної категорії.

Отже, облікову політику щодо податкових розрахунків необхідно розглядати

як внутрішню інструкцію, яка визначає сукупність принципів, методів, процедур вибраних платником податків з установлених законодавством варіантів ведення обліку тих, які мають перевагу над іншими в частині оптимізації процесу оподаткування під час відображення господарських операцій пов'язаних з оподаткуванням, за збереження незмінного реального їх характеру на рахунках бухгалтерського обліку, здійснення податкових розрахунків та формування показників для податкової звітності.

При формуванні облікової політики для податкових розрахунків доцільно використовувати професійне судження бухгалтерів [173] у випадку відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовуються до господарських операцій необхідно забезпечити формування інформації, яка б була доречною і достовірною для користувачів.

Також, потрібно врахувати професійну літературу з обліку та прийняті галузеві облікові особливості в тій мірі, в якій вони не суперечать стандартам та тлумаченням нормативних документів.

Основними складовими облікової політики для податкових розрахунків мають бути:

- 1) організаційна структура бухгалтерської служби платників податків в частині забезпечення процесу оподаткування;
- 2) розробка робочого плану рахунків для відображення господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням, та типової кореспонденції рахунків;
- 3) система інвентаризацій з метою підтвердження господарських операцій, пов'язаних оподаткуванням, та показників податкової звітності;
- 4) методи оцінювання вартості використаних ресурсів для формування об'єктів оподаткування;
- 5) алгоритми формування показників податкової звітності на основі інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку.

Водночас, облікова політика платників податків в сфері оподаткування повинна забезпечувати виконання наступних завдань:

- гармонізацію бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням, з показниками фінансової, податкової і статистичної звітності;

- контроль за формування господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням;

- оптимізацію податкових платежів за правилами ПКУ;

- своєчасне запобігання негативним явищам, пов'язаних із створенням об'єктів і бази оподаткування;

- формування повної і достовірної інформації в сфері оподаткування;

- повноту відображення в обліку господарських операцій, здійснених у звітному податковому періоді;

- правильність віднесення господарських операцій при формуванні показників податкових декларацій;

- використання податкових пільг та розрахунок їх величини;

- розмежування в обліку господарських операцій за об'єктами оподаткування щодо окремих видів податків;

- тотожність показників рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності і податкових декларацій;

- формування інформаційної бази для управління податковими зобов'язаннями;

- запобігання податкових ризиків при розрахунку показників в податковій звітності;

- уникнення необґрунтованих покарань і переплат податків;

- залучення платників податку до клубу білого бізнесу.

Використання облікової політики для цілей забезпечення якості інформації в оподаткуванні потребує здійснення постійного контролю за відповідністю виконання її положень.

При цьому, виникає нагальна необхідність у виокремленні, відносно облікової політики для цілей оподаткування, системи внутрішньої і зовнішньої

організації її комплаєнс-контролю.

Прості помилки ведення бухгалтерського обліку можуть призвести до серйозних конфліктів, особливо якщо мова йде про податки або про складання фінансової звітності [14].

Комплаєнс платників податків у сфері обліку податкових розрахунків – це система розроблених заходів, що реалізуються через моніторинг облікової політики в сфері оподаткування з метою дотримання достовірного відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податкових зобов'язань.

Основна мета облікового комплаєнсу в сфері оподаткування – це забезпечити точність, достовірність, своєчасність та повноту податкових даних, а також попереджувати і виявляти факти ухилення від податків.

При цьому, особливу увагу необхідно звертати на якість облікової інформації та вплив на неї ризиків як порушень в розробці положень облікової політики оподаткування, так і при їх використанні у процесі ведення бухгалтерського обліку [300].

Система комплаєнс-контролю облікової політики в сфері оподаткування виконує дві функції:

- превентивну – попереджує можливі ризики та забезпечує своєчасне виявлення загроз;
- перевірочну – виявлення за допомогою прийомів контролю та проведення аналітичних процедур фактів шахрайства.

До структурних елементів облікового комплаєнсу в оподаткуванні необхідно включати:

1) розробку і впровадження облікової політики для відображення об'єктів оподаткування і пов'язаних з ними господарських операцій, які створюють інформаційну базу що забезпечує нарахування і сплати податкових зобов'язань;

2) моніторинг змін в податково-обліковому законодавстві, що стосується формування податкових платежів;

3) внутрішній аудит та відповідність здійснення податкових розрахунків нормативним актам діючого законодавства та облікової політики;

4) підготовку своєчасних і точних податкових розрахунків та подання податкової звітності відповідно до вимог визначених норм;

5) організацію навчання та тренінгів персоналу служби центру відповідальності за податкові зобов'язання бізнесу, податкового і облікового комплаєнсу підрозділу економічного комплаєнс-контролю суб'єкта господарювання з метою підвищення його обізнаності та компетентності;

6) підготовку та прийняття управлінських рішень за фактами виявлених відхилень в системі облікового і податкового комплаєнсу платників податку та в процесі усунення порушень і виконання коригувальних дій щодо визначених норм;

7) комунікації з регуляторними органами в сфері податкового і облікового законодавства щодо зовнішнього податкового комплаєнсу з метою забезпечення ефективної взаємодії зниженні ймовірності ризиків у формуванні і сплаті податкових зобов'язань;

8) конфіденційність інформації щодо впровадження захисту даних в процесі їх формування і використання при внутрішньому і податковому контролі;

9) співпрацю з зовнішніми аудиторами в процесі забезпечення аудиту фінансової звітності, її прозорості та впровадження рекомендацій за результатами аудиту;

Отже, організація комплаєнсу в сфері оподаткування має важливе значення як для держави і територіальних громад, так і для платників податків. Зокрема, по-перше, до бюджетів держави і територіальних громад завдяки ефективному контролю будуть надходити в повному обсязі та своєчасно податкові платежі, а по-друге, платникам податків це буде сприяти дотриманню податкового законодавства і допомагати уникненню негативних наслідків від порушень в адмініструванні податків.

### **3.2. Аналітичні процедури для отримання доказів в податковому контролі**

Оцінювання стану податкових платежів є важливим управлінським завданням держави, територіальних громад, платників податків та кожного громадянина України, які потребують надходження коштів до бюджетів від бізнесу для задоволення їх колективних та індивідуальних потреб.

При цьому, бізнес зацікавлений в оптимізації податкових зобов'язань та мінімізації ризиків в оподаткуванні, держава і територіальні громади – в максимальному наповненні бюджетів за рахунок податкових платежів, а населення, яке безпосередньо здійснює сплату податків через споживання об'єктів діяльності бізнесу – зменшення видатків на податки.

За таких умов податкова система і податкова політика держави повинні мати максимальну довіру у платників податків, а нарахування і сплата податкових зобов'язань – високий рівень достовірності.

Наявні податкові ризики щодо господарських операцій, які здійснює бізнес при оподаткуванні і відображає їх в бухгалтерському обліку, фінансовій і податковій звітності мають бути своєчасно попереджені та/або виявлені з метою забезпечення виконання податкового законодавства відносно всіх учасників податкового процесу.

Зазвичай, органи державної податкової служби приділяють велику увагу питанням забезпечення повноти сплати податкових платежів за допомогою виконання контрольних функцій. За ПКУ зовнішній податковий контроль передбачає здійснення ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення, перевірок і звірок, моніторингу контрольованих операцій, обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів.

Одночасно податковий контроль в сфері оподаткування здійснюється платниками податків, які зобов'язані дотримуватися податкового законодавства та забезпечувати достовірність розрахунків і сплату податкових зобов'язань.

Правильний вибір прийомів і способів податкового контролю та вміле їх поєднання забезпечують високу ефективність податкових перевірок, дозволяють

отримати об'єктивні дані щодо виконання суб'єктами господарювання податкових зобов'язань.

Незважаючи на це, практична реалізація податкового контролю в процесі адміністрування податків фіксує досить велику кількість помилок та шахрайських дій у формуванні показників податкової звітності, які призводять до суттєвих обсягів несплати податків.

Одним із інструментів вибору пріоритетних напрямів податкового контролю та виявлення ризиків наявних фактів допущених викривлень в оподаткуванні платників податків є аналітичні процедури, тобто заходи, які дозволяють виконувати ті чи інші дії на основі застосування прийомів аналізу.

Потреба в аналітичних процедурах в сфері оподаткування виникає в системі внутрішнього управління платників податків, діяльності підрозділів податкового контролю органів податкової служби, здійсненні податкового аудиту та податкового консультування по відношенню до суб'єктів до платників податків.

Відповідно, здійснення аналітичних процедур при виконанні таких робіт як оцінка впливу податків на результати бізнесу, оптимізація податкових платежів, виявлення ризиків та фактів ухилень від сплати податкових зобов'язань, податкове планування, аудит і консалтинг в оподаткуванні дуже необхідне в сучасних умовах функціонування податкової системи та розвитку податкової політики.

На думку ДПС України, саме аналітики сьогодні є головними у боротьбі з тіньовим сектором економіки. За допомогою аналізу виявляються схеми ухилення від сплати податків, визначаються обсяги коштів, що досі перебувають у "тіні" і вчасно попереджується бізнес про ймовірні ризики у ділових стосунках [95].

За даними Асоціації сертифікованих фахівців з розслідування фактів розкрадань (Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) аналіз є одним з найбільш поширеним засобом виявлення шахрайства [355].

Рада аудиторських стандартів, що діє при Американському інституті присяжних бухгалтерів (AICPA) визначає аналітичні процедури настільки важливими, що вважає їх обов'язковими при проведенні будь-якого аудиту [347].

Незважаючи на те, що аналітичні процедури в системі адміністрування податків повинні займати провідні позиції їх нормативне регламентування і навіть згадування щодо застосування в податковому контролі ПКУ та інших нормативно-правових актах, які б мали регулювати цей процес не здійснюють.

Питання загального економічного аналізу стану господарської діяльності платників податків та оцінювання окремих аналітичних показників в процесі комплаєнс-контролю ризиків в оподаткуванні розглядається лише в деяких положеннях та рекомендаціях з адміністрування податків.

В ПКУ визначено лише, що контролюючі органи мають право аналізувати фінансовий стан платника податків, що має податковий борг.

Важливу роль економічному аналізу як інструменту податкового контролю передбачалося надати в контексті застосування у системі непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань відповідно до нормативних актів, які на сьогодні втратили чинність.

На даний час відносно економічного аналізу в процесі податкового контролю діють лише рекомендації у сфері проведення перевірок загальних положень податкового законодавства.

Вивчення цих нормативних актів щодо питань податкового аналізу дозволило виявити проблему відсутності в них показників для аналітичного оцінювання податків. Законодавчі акти з питань оподаткування навіть не містять формули розрахунку та визначення загальновідомого терміну «податкове навантаження». Натомість, органи ДПС України при складанні плану-графіку перевірки платників податків використовують поняття окремих рівнів сплати податку на прибуток та ПДВ [228].

Дослідження публікацій проблем податкового аналізу показує, що він розглядається в розумінні економічного аналізу і не пов'язується з одержанням доказів для підтвердження ризиків показників в оподаткуванні. При цьому, економічний аналіз в частині оподаткування здійснюється на основі достовірної інформації, тому що в іншому випадку результати його безглузді.

На практиці, податковий аналіз здійснюється як складова економічного аналізу у процесі надання аудиторських послуг або виконується безпосередньо фахівцями платника податків з використанням всього арсеналу аналітичних методів і прийомів при оцінюванні фінансового стану і результатів господарської діяльності.

Податковий аналіз як структурна складова економічного аналізу знайшов відображення у працях українських вчених наведених в додатку Р. Окремі питання податкового аналізу розглядалися в дисертаційних дослідженнях Артюх О. В. [5], Барабанова В. В. [8], Васюренко Л.В. [32], Гріненко А. Ю. [60], Коваленко А.В. [100], Кравченко І.Ю. [112], Кузьменко Г. І. [122], Кучер С. В. [128], Литвин В. В. [139], Малкіна Я. Д. [146], Шиш А. М. [337].

Основними напрямками розгляду питань податкового аналізу у публікаціях були:

- 1) визначення змісту податкового аналізу, його складових та ролі в управлінні податками;
- 2) обґрунтування методики розрахунку системи показників і аналізу податкового навантаження;
- 3) здійснення аналізу податкової заборгованості платників податків;
- 4) визначення етапів (складових) податкового аналізу.

Тематика застосування аналітичних процедур в податковому контролі на сьогодні знаходиться поза увагою як діючого законодавства так і науковців. Наукові дослідження в сфері аналітичних процедур, як правило, спрямовуються на особливості їх застосування при різних видах державного і внутрішнього контролю, крім податкового, і аудиту.

Сутність аналітичних процедур та причинно-наслідкових зв'язків полягає в пошуках залежностей між окремими параметрами показників, які характеризують господарську діяльність платника податків з метою виявлення достовірності формування і сплати податкових зобов'язань. Як приклад, обсяг постачання товарних об'єктів на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» повинен корелювати із сумою податкового зобов'язання з ПДВ, яка

відображається за кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», а обсяг придбання ресурсів на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – із сумою за дебетом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

При цьому, здійснюється припущення, що динаміка показників, які характеризують систему оподаткування бізнесу, як правило, є стабільною, а зміни, що відбуваються зазвичай логічні.

Наразі, при появі незвичайних відхилень показників індикаторів, що характеризують податкову систему суб'єкта господарювання, вони повинні бути виявлені, ретельно проаналізовані їх причини та перевірені на достовірність в процесі документального і фактичного контролю.

Такий контроль обов'язково здійснюється у випадках коли суттєве відхилення даних не очікуються, але вони мають місце, і, навпаки, коли очікувані значні відхилення не відбуваються.

В процесі здійснення аналітичних процедур для потреб податкового контролю необхідно допускати, що показники, які характеризують господарську діяльність можуть мати суттєві відхилення, проте всі вони повинні одержати підтвердження на їх достовірність.

Важливо визначити, що знаходиться в основі цих відхилень: об'єктивні економічні процеси або обліково-податкові помилки з метою спотворення та шахрайства податкових зобов'язань.

Отже, застосування аналітичних процедур в податковому контролі дозволяє забезпечити виявлення потенційних ризиків в системі оподаткування бізнесу, які вимагають підвищеного ставлення до визначення якості інформаційних ресурсів, які їх характеризують зі сторони посадових осіб (інспекторів) податкової служби.

Такий підхід, до здійснення аналітичних процедур в процесі податкового контролю формує можливі напрями прийняття управлінських рішень, які орієнтують на проведення більш глибоких процедур документального і фактичного контролю в сферах з найбільш високими податковими ризиками.

Сутність аналітичних процедур в сфері аудиту, яка визначена в нормативному розумінні та в наукових дослідженнях, наведена в додатку С.

Окремо звернемо увагу на дослідження, що провели Дацій Н. В. та Малахова Т. В., які на основі трактування поняття «аналітичні процедури в аудиті» визначили, що аналітичні процедури в системі податкового контролю є оцінкою показників і коефіцієнтів організацій-платників податків за допомогою розгляду їх зміни в динаміці, логічному та інформаційному взаємозв'язку [62].

Категорію, що характеризується словосполученням «аналітична процедура в податковому контролі», насамперед, розкриємо в контексті значення сукупності термінів у тлумаченні словника української мови (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Зміст основних термінів, які характеризують категорію за словосполученням «аналітична процедура в податковому контролі»

Терміни	Тлумачення
Аналітичний	Який базується на застосуванні аналізу.
Податковий	Пов'язаний з розподілом і сплатою податків.
Контроль	Перевірка, облік діяльності кого -, чого-небудь, нагляд за кимось, чимось.
Перевірка	З'ясовувати правильність, точність чого-небудь.
Аналіз	Метод наукового дослідження, предметів, явищ та ін. шляхом розкладу, розчленування їх в думці на складові частини
Метод	Спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя.
Методика	Сукупність взаємопов'язаних способів та прийомів доцільного проведення будь-якої роботи.
Прийом	Спосіб виконання або здійснення чого-небудь. Метод дослідження, вивчення чого-небудь. Певний захід для здійснення чого-небудь, досягнення якоїсь мети.
Спосіб	Певна дія, прийом або система прийомів, яка дає можливість зробити, здійснити що-небудь, досягти чогось.
Дія	Робота, діяльність, здійснення чого-небудь.

*Джерело:* упорядковано автором за [3].

Отже, категорію за словосполученням «аналітична процедура в податковому контролі» необхідно трактувати як виявлення, розрахунок і оцінювання показників пов'язаних з оподаткуванням шляхом застосування сукупності способів аналізу для встановлення імовірних причинно-наслідкових зв'язків між ними та дослідження відхилень, які суперечать наявним та очікуваним даним з метою

конкретизації найбільш проблемних і ризикових ділянок процесу адміністрування податків більш ретельної перевірки їх причин за допомогою прийомів документального та/або фактичного контролю.

Синтез наявних підходів до поняття «аналітичні процедури» у сфері аудиту на нормативному рівні та в наукових дослідженнях з врахуванням тлумаченням термінів за словником української мови дозволив визначити його зміст в контексті податкового контролю як систему дій посадових осіб (інспекторів) податкової служби з аналітичного оцінювання показників результатів господарської діяльності пов'язаних з оподаткуванням для виявлення причинно-наслідкових зв'язків між ними, базою оподаткування і обсягами податкових зобов'язань та встановлення наявних відхилень, які суперечать фактичним та очікуваним податковим розрахункам з метою пошуку, визначення та ідентифікації господарських операцій, які потребують додаткової перевірки.

При використанні в процесі аналітичних процедур всіх видів способів і прийомів дослідження господарських операцій та показників пов'язаних з оподаткуванням можливо одержати значно більше інформації необхідної для здійснення якісного податкового контролю адміністрування податків.

Застосування аналітичних процедур є суттєвим інформаційним підґрунтям для виявлення податкових ризиків як об'єктів майбутнього контролю і при цьому потребує набагато менше витрат ніж здійснення суцільної документальної податкової перевірки.

У процесі податкового контролю можливо використовувати значну кількість прийомів горизонтального, вертикального, коефіцієнтного, порівняльного, факторного, трендового, маржинального, функціонально-вартісного та стохастичного аналізу.

Метою проведення аналітичних процедур, які займають особливе місце в процесі податкового контролю, є попередня оцінка стану податкової системи платників податків в контексті виявлення можливих ризиків оподаткування. Результати від проведених аналітичних процедур повинні стати основою відбору

господарських операцій з метою відпрацювання їх на наявність фактів ухилень від сплати податків.

До основних завдань аналітичних процедур в процесі податкового контролю належать:

- дослідження динаміки та структури податкових зобов'язань;
- аналіз формування об'єктів, бази оподаткування та податкових платежів;
- визначення рівня податкових показників для оцінювання їх стану в порівнянні з еталонними індикаторами податкового потенціалу;
- виявлення відхилень податкових індикаторів, що становлять ризики приховування податкових платежів;
- інтерпретація виявлених ризиків за наявними відхиленнями в податковій системі з метою прийняття управлінських рішень щодо проведених документальних і фактичних перевірок достовірності показників податкових декларацій;
- оцінка податкового потенціалу платника податків та визначення перспектив формування податкових платежів у майбутньому.

Для виявлення наявності імовірних податкових ризиків ефективна система контролю повинна базуватися на різноманітних структурних елементах аналітичних процедур за класифікаційними ознаками, які наведені в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Класифікація структурних елементів аналітичних процедур  
податкового контролю

Ознака	Структурні елементи
1	2
Джерело показників для дослідження	Фінансові
	Податкові
	Комплексні
Характеристика показників	Бухгалтерського обліку
	Нефінансові
	Податкових розрахунків
	Оперативно-технічного обліку
Етапи застосування	Планування
	Проведення контролю
	Оформлення результатів

1	2
Мета	Оцінка стану господарської діяльності
	Виявлення відхилень господарських операцій
	Встановлення взаємозв'язків між показниками
Рівні використовуваних показників	Макроекономічні
	Види економічної діяльності
	Мікроекономічні
Спосіб застосування	Динаміко-структурні розрахунки
	Оцінювання коефіцієнтно-функціональних факторів
	Стохастичний аналіз
Об'єкти аналізу	Податковий потенціал
	База оподаткування
	Податкові платежі
	Податкове навантаження
Сукупність даних	Аналіз окремих показників
	Комплексний аналіз
Характер порівняльних індикаторів	Фактичні
	Планові
	Еталонні

*Джерело:* власна розробка автора

Систематизований перелік податкових ризиків, що можуть бути об'єктами аналітичних процедур можливо сформувані на основі окремих нормативних документів [69; 248; 255; 260].

Аналітичні процедури мають застосовуватися на всіх етапах проведення податкового контролю:

1) планування – досліджуються особливості господарської діяльності платників податків для оцінювання можливого ризику формування об'єктів оподаткування і податкових зобов'язань, розробки переліку загальних процедур податкового контролю для отримання доказів;

2) основний етап реалізації – з метою зниження імовірного ризику виявлення суттєвих порушень при розрахунку податків;

3) підсумковий – як узагальнений огляд стану господарської діяльності перед завершенням податкового контролю для формування його результатів та оцінювання перспектив господарювання платника податків.

Зазвичай, виконання аналітичних процедур у податковому контролі передбачає наступні етапи:

- визначення мети процедури в процесі контролю;
- вибір виду процедури за класифікаційною ознакою;
- процес виконання аналітичної процедури;
- оцінювання та інтерпретація одержаних результатів аналітичної процедури.

Аналітичні процедури в податковому контролі – це достатньо складний і творчий інструментарій, який важко піддається формалізації, але водночас він при застосуванні характеризується значною ефективністю. Крім того, аналітичні процедури податкового контролю, які мають багато спільних інструментів з економічним аналізом можуть застосовуватися спільно з ним що не протирічить податковому законодавству, а тільки значно підвищить адміністрування податків.

Аналітичні процедури дозволяють досліджувати стан податкових зобов'язань в динаміці та за структурою, виконувати перспективний аналіз, порівнювати обсяги податкових платежів з іншими показниками господарської діяльності платників податків, а також встановлювати взаємозв'язок і взаємовідносини між ними. В якості бази порівняння можна використовувати аналогічні показники інших платників податків відповідного виду економічної діяльності, які розраховуються ДПС України (додаток Т).

До найбільш ефективних способів виконання аналітичних процедур з метою виявлення фактів можливих ухилень від сплати податків необхідно віднести: динаміко-структурні розрахунки, оцінювання за коефіцієнтно-функціональними факторами та стохастичний аналіз.

Динаміко-структурні розрахунки дозволяють оцінювати швидкість та інтенсивність розвитку податкових платежів в динаміці як окремих показників так і в порівнянні з показниками, які забезпечують їх формування. Для цього використовуються базисні і ланцюгові порівняння динаміки абсолютного приросту, темпу зростання, темпу приросту, абсолютного значення 1 % приросту.

Методику виконання аналітичних процедур для оцінювання швидкості та інтенсивності розвитку податкових платежів на прикладі АТ «Житомирський маслозавод» наведемо в табл. 3.9.

## Аналіз швидкості та інтенсивності розвитку податкових платежів

## АТ «Житомирський маслозавод»

Роки	Податкові платежі, млн. грн.	Абсолютний приріст, млн. грн.		Темп зростання		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1 % приросту, тис.грн.
		ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	
2014	45,9							
2015	55,8	9,9	9,9	1,216	1,216	21,6	21,6	459
2016	69,3	13,5	23,4	1,242	1,510	24,2	51,0	558
2017	56,3	-13	10,4	0,812	1,227	-18,8	22,7	-693
2018	111,6	55,3	65,7	1,982	2,431	98,2	143,1	563
2019	131,1	19,5	85,2	1,175	2,856	17,5	185,6	1116
2020	133,4	2,3	87,5	1,018	2,906	1,8	190,6	1311
2021	177,0	43,6	131,1	1,327	3,856	32,7	285,6	1334
2022	151,9	-25,1	106	0,858	3,309	-14,2	230,9	-1770
2023	186,5	34,6	140,6	1,228	4,063	22,8	306,3	1519

Джерело: розраховано автором за фінансовою звітністю АТ «Житомирський маслозавод» (з 11.02.2025 р. – АТ «Рудь») [34].

Динамічні процеси, що відбуваються з податковими платежами, проявляються у вигляді послідовно розташованих у хронологічному порядку значень їх величини.

Виходячи з цього, використовуючи інструменти дослідження динамічних рядів податкових платежів, можливо виявити коливання рівнів та встановити імовірні ризики їх формування.

За даними таблиці 3.9 найбільш ризиковим періодом формування податкових платежів є 2022 рік, де відбувається значний їх спад.

Додатково при визначенні характеристики динамічних рядів податкових надходжень доцільно вивчати рівень прискорення чи уповільнення формування податків на основі розрахунку абсолютних даних і відносних коефіцієнтів.

Скориставшись результатами такого аналізу, було теж підтверджено, що у 2022 році відбулося значне уповільнення нарахування податків.

Важливим інструментом для підтвердження можливих ризиків при розрахунку податків є також вивчення відносної швидкості розвитку факторів, які впливають на їх формування.

Як приклад, розглянемо у порівнянні швидкість розвитку в динаміці нарахованих податкових платежів (результативний показник) і чистого доходу (факторний показник) за даними табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Інтенсивність динаміки результативних і факторних показників в оподаткуванні

АТ «Житомирський маслозавод»

Роки	Податкові платежі, млн. грн.	Чистий дохід, млн. грн.	Темп зростання		Темп приросту, %		Коефіцієнт випередження	Коефіцієнт еластичності
			податкові платежі	чистий дохід	податкові платежі	чистий дохід		
2014	45,9	1003,4						
2015	55,8	1637,2	1,216	1,632	21,6	63,2	0,75	0,34
2016	69,3	1891,4	1,242	1,155	24,2	15,5	1,08	1,56
2017	56,3	2089,2	0,812	1,105	-18,8	10,5	0,74	-1,80
2018	111,6	2444,4	1,982	1,170	98,2	17,0	1,69	5,78
2019	131,1	2466,6	1,175	1,009	17,5	0,9	1,16	19,27
2020	133,4	2603,2	1,018	1,055	1,8	5,5	0,96	0,33
2021	177,0	2992,1	1,327	1,149	32,7	14,9	1,15	2,19
2022	151,9	2785,3	0,858	0,931	-14,2	-6,9	0,92	2,05
2023	186,5	3542,7	1,228	1,272	22,8	27,2	0,97	0,84

Джерело: розраховано автором за фінансовою звітністю АТ «Житомирський маслозавод» (з 11.02.2025 р. – АТ «Рудь») [34].

У 2022 році уповільнення чистого доходу відбулося на 6,9 %, а податкових платежів на 14,2 % при коефіцієнті випередженні 0,92 та коефіцієнті еластичності, який показує, що із спадом чистого доходу на 1 % податки зменшились на 2,05 %. Результат цього аналізу додатково свідчить, про необхідність у 2022 році проведення документального податкового контролю з метою виявлення причин таких розбіжностей.

Аналітичні процедури в податковому контролі пов'язані з використанням коефіцієнтів здійснюється за допомогою відносних показників координації

інтенсивності.

Коефіцієнтний підхід є найбільш ефективною аналітичною процедурою, в процесі якої легко і швидко відслідковуються наслідки змін в оподаткуванні платників податків та виявляються наявні ризики в ухиленні від сплати податкових зобов'язань.

Виходячи з розуміння, що податкові платежі – це складова використання доходу платників податків, насамперед можливо розрахувати співвідношення між сплаченими податками і власними доходами за звітом про рух грошових коштів.

$$\text{ВДП} = \text{ДПП} - \text{ППП}; \text{СВП} = \text{ППП} : \text{ВДП}$$

де ВДП – власні доходи платників податків; ДПП – доходи платників податків; ППП – податкові платежі платників податків; СВП – співвідношення податкових платежів і власних доходів платників податків.

Цей показник показує, яка величина податкових платежів припадає на 1 гривню власних доходів. За цим показником проведемо аналіз стану нарахування податкових платежів на АТ «Житомирський маслозавод» (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Співвідношення податкових платежів і власних доходів на АТ «Житомирський маслозавод», коп./грн.

Джерело: розраховано автором за фінансовою звітністю АТ «Житомирський маслозавод» (з 11.02.2025 р. – АТ «Рудь») [34].

Отже, провівши графічний аналіз співвідношення між доходами, які були використані для сплати податкових зобов'язань і власними доходами платника податків протягом 2014-2023 років, можна сказати, що на 1 грн. власних доходів найменше припадало податкових платежів у 2017 році (2,69 коп.), а найбільше – у 2021 році (5,92 коп.). В останні роки намітився деякий спад використання доходів платника податків на сплату податкових платежів і в 2023 році він становив 5,26 коп. на 1 гривню власних доходів.

З приводу коефіцієнтного оцінювання інтенсивності податкових платежів методів та алгоритмів розрахунку податкового навантаження нормативні акти [229] не визначають єдиного підходу, а погляди науковців є досить розмаїтими і навіть суперечливими [28; 33; 43; 76; 109; 131; 149; 199; 210; 211; 328; 338].

Новіков М.А. провівши дослідження наявних алгоритмів розрахунку податкового навантаження, дійшов висновку, що позбутися їх недоліків можливо за рахунок використання методичних підходів економетрії [211].

Офіційним показником інтенсивності податкових платежів відносно платників податків є термін податкова віддача, який використовується як критерій відбору господарських організацій для проведення документальних планових перевірок. Проте, цей показник обчислюється по відношенню до окремих видів податків, зокрема, на прибуток, додану вартість, доходів фізичних осіб [167].

Провівши аналіз наявних підходів до визначення податкового навантаження в нормативних актах та в дослідженнях науковців, інтенсивність податкових платежів платників податків для потреб податкового контролю може бути розрахована за коефіцієнтами, одержаними від порівняння величини податків з показниками, які мають вплив на їх формування.

Коефіцієнтний метод проведення аналітичних процедур щодо виявлення ризиків при адмініструванні податків передбачає використання безпосередніх факторів, що мають вплив на величину податкових платежів.

До основних факторів бізнесу, що мають вагомий вплив на величину податків, необхідно віднести створений дохід, інвестовані активи у

функціонування господарських організацій, залучений у господарську діяльність власний капітал та створену додану вартість.

При цьому, створений дохід – це єдине джерело сплати податків, активи формують потенціал для одержання об’єктів оподаткування, власний капітал визначає рівень стійкості платників податків, а додана вартість акумулює у своїй величині податкові платежі як її складову.

Саме тому, у процесі аналітичних процедур з оцінювання цих факторів на здатність формувати показники бази оподаткування дозволить відслідковувати повноту нарахування податкових платежів.

Коефіцієнти інтенсивності податкових платежів відносно факторів, які мають вплив на їх формування в АТ «Житомирський маслозавод» наведені в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Податкове навантаження (інтенсивність податкових платежів) на результати господарської діяльності АТ «Житомирський маслозавод»

Роки	Податкове навантаження (інтенсивність податкових платежів) на: (коп. на 1 грн)			
	створеного доходу	інвестицій в активи	власного капіталу	доданої вартості
2014	4,37	9,45	11,51	18,81
2015	3,30	6,43	7,82	11,49
2016	3,53	4,82	6,35	9,43
2017	2,62	3,31	5,41	9,13
2018	4,37	3,11	4,54	6,77
2019	5,05	2,94	3,99	6,11
2020	4,87	2,55	3,55	5,94
2021	5,59	2,16	3,38	6,09
2022	5,17	1,93	2,87	5,17
2023	5,00	2,02	2,34	3,94

Джерело: розраховано автором за фінансовою звітністю АТ «Житомирський маслозавод» (з 11.02.2025 р. – АТ «Рудь») [34].

Отже, провівши розрахунок податкового навантаження (інтенсивності податкових платежів) на результати господарської діяльності АТ «Житомирський маслозавод» (табл. 3.11) можна зробити висновок, що його динаміка по відношенню до створеного доходу як джерела сплати податків має тенденцію до

збільшення з певним спадом починаючи з 2021 року, а щодо інших факторів до зменшення. Тому, в процесі податкового контролю необхідно звернути увагу на достовірність формування податкових платежів у 2023 році, коли навантаження на дохід, власний капітал і створену додану вартість платника податків зменшується.

Одним із важливих способів здійснення аналітичних процедур в процесі податкового контролю є функціональний факторний аналіз, який дозволяє виявляти і оцінювати вплив окремих факторів на зміну динаміки нарахованих податкових зобов'язань.

До факторів, що впливають на формування податкових платежів, можна віднести:

- ✓ створений обсяг податкових платежів в процесі господарської діяльності за інформаційними ресурсами обліку платника податків, що визначають об'єкти оподаткування;
- ✓ обсяг визначених об'єктів оподаткування з врахуванням правил ПКУ;
- ✓ величина бази оподаткування розрахована основі визначених обсягів об'єктів оподаткування;
- ✓ ставка податку по відношенню до бази оподаткування за ПКУ.

Виходячи з цих факторів, величину нарахованих податкових платежів можна визначити за наступним розрахунком:

$$\text{НПП} = \text{СОП} \times \text{РФО} \times \text{РФБ} \times \text{СПБ}; \text{РФО} = \text{ВОО} : \text{СОП}; \text{РФБ} = \text{ВБО} : \text{ВОО}.$$

де НПП – нарахована сума податкових платежів; СОП – створений обсяг показників в процесі господарської діяльності за інформаційними ресурсами обліку платника податків, що визначають об'єкти оподаткування; РФО – рівень формування об'єкта оподаткування по відношенню до СОП; РФБ – рівень формування бази оподаткування по відношенню до величини об'єктів оподаткування; СПБ – ставка податку по відношенню до бази оподаткування; ВОО – величина визначених об'єктів оподаткування; ВБО – величина визначеної бази оподаткування.

В процесі проведення функціонального факторного аналізу використовуються дані двох періодів в динаміці, базового (б) як індикатора, для

виявлення податкових ризиків за допомогою комплаєнс-контролю і оціночного (о), який підлягає податковому контролю на рівень достовірності.

Базовим індикатором може бути показник минулого періоду та/або визначений за бізнес планом платника податків.

Для розрахунку впливу окремих чинників на зміну податкових платежів можливо використати індексний метод аналізу та застосовувати спосіб абсолютних різниць.

Проведення аналітичних процедур буде здійснюватися з використання наступних алгоритмів розрахунків:

$$\text{НППб} = \text{СОПб} \times \text{РФОб} \times \text{РФБб} \times \text{СПБб};$$

$$\text{НППо} = \text{СОПо} \times \text{РФОо} \times \text{РФБо} \times \text{СПБо}.$$

Загальна зміна нарахованого податкового платежу за досліджуваний період буде становити:

$$\Delta\text{НППд} = \text{НППо} - \text{НППб};$$

Вплив окремих факторів на зміну податкового платежу розрахуємо за методикою, яка наведена нижче:

$$\Delta\text{НППсоп} = \Delta\text{СОП} \times \text{РФОб} \times \text{РФБб} \times \text{СПБб};$$

$$\Delta\text{НППрфо} = \Delta\text{РФО} \times \text{СОПо} \times \text{РФБб} \times \text{СПБб};$$

$$\Delta\text{НППрфб} = \Delta\text{РФБ} \times \text{СОПо} \times \text{РФОо} \times \text{СПБб};$$

$$\Delta\text{НППспб} = \Delta\text{СПБ} \times \text{СОПо} \times \text{РФОо} \times \text{РФБо};$$

$$\Delta\text{НППд} = \Delta\text{НППсоп} + \Delta\text{НППрфо} + \Delta\text{НППрфб} + \Delta\text{НППспб}.$$

Як приклад, здійснимо аналітичні процедури з проведення функціонального факторного аналізу змін податкового платежу податку на прибуток.

Аналітичні процедури проведемо у двох площинах:

- оцінювання формування прибутку за структурними елементами його розрахунку на основі інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- розрахунок впливу окремих факторів на зміну податку на прибуток в досліджуваному періоді.

Узагальнена характеристика показників формування прибутку як об'єкту

оподаткування податком на прибуток з використанням показників фінансової звітності АТ «Житомирський маслозавод» наведена в табл. 3.12 та рис. 3.9.

Таблиця 3.12

## Аналіз формування прибутку як об'єкта оподаткування

## АТ «Житомирський маслозавод»

Показники	Роки		Відхилення, +,-
	2021	2023	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2992080	3542681	550601
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2259237	2356309	97072
Валовий прибуток	732843	1186372	453529
Інші операційні доходи	10453	37650	27197
Адміністративні витрати	95547	113136	17589
Витрати на збут	499038	550574	51536
Інші операційні витрати	16517	40379	23862
Фінансовий результат від операційної діяльності, прибуток	132194	519933	387739
Інші фінансові доходи	23	8712	8689
Фінансові витрати	50640	86277	35637
Фінансовий результат від фінансової діяльності	-50617	-77565	26948
Інші доходи	498	794	296
Інші витрати	194	59	-135
Фінансовий результат від іншої діяльності	304	735	431
Фінансовий результат до оподаткування, прибуток	81881	443103	361222
Податок на прибуток	16158	81424	65266
Чистий прибуток	65723	361679	295956
Ставка податку на прибуток	19,73	18,38	-1,36

Джерело: розраховано автором за фінансовою звітністю АТ «Житомирський маслозавод» (з 11.02.2025 р. – АТ «Рудь») [34].

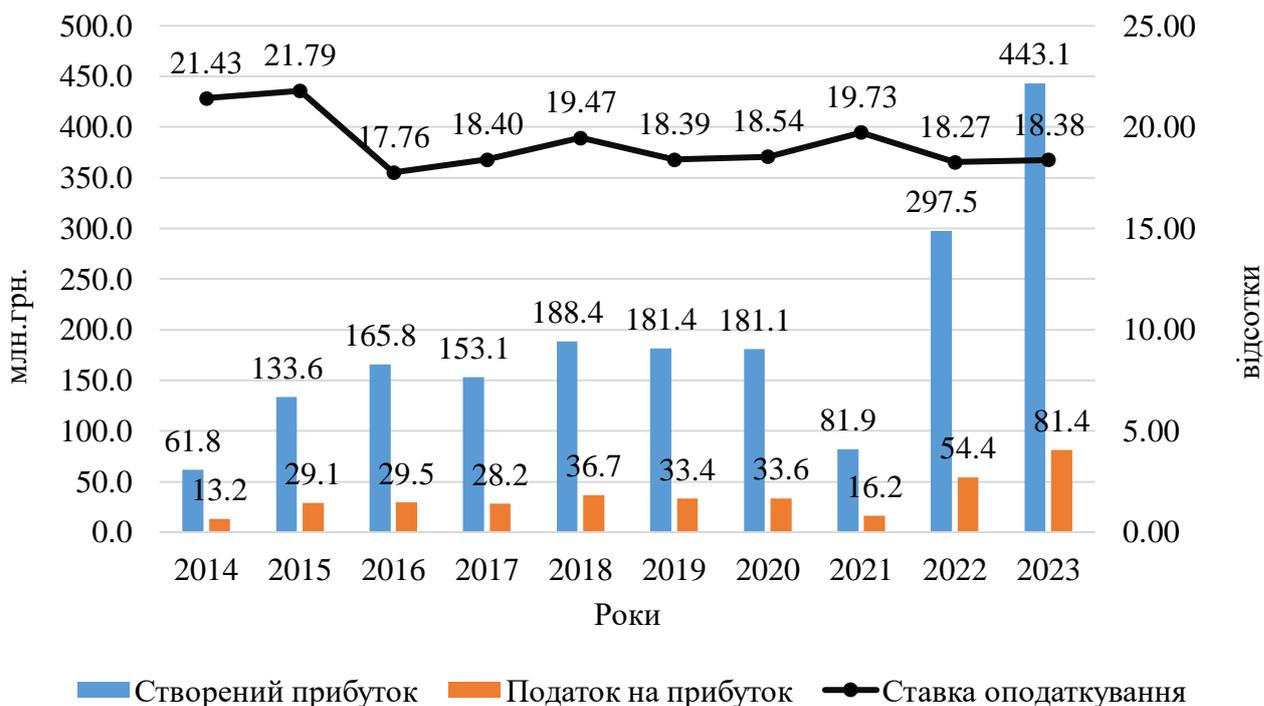


Рис. 3.9. Динаміка створеного прибутку, податку на прибуток та рівень ставки податку на базу оподаткування на АТ «Житомирський маслозавод»

Джерело: побудовано автором за фінансовою звітністю АТ «Житомирський маслозавод» (з 11.02.2025 р. – АТ «Рудь») [34].

Проаналізувавши вище наведену динаміку та структуру формування прибутку як бази оподаткування, можливо дійти висновку, що на АТ «Житомирський маслозавод» відбулося його зростання в оціночному періоді (2023 рік) за порівнянням з базовим періодом (2021 рік) на 361222 тис.грн. За структурою формування прибутку проведений аналіз виявив наявність негативного фактору, це значні фінансові витрати платника податку, які за досліджуваний період збільшилися на 35637 тис.грн.

Результати аналізу, також, показали, що розрахований прибуток до оподаткування має більшу величину ніж база його для оподаткування. При цьому, податкове навантаження на прибуток (рис. 3.9) було сформовано на рівні 18,38 % (ставка податку за ПКУ – 20 %), що більше ніж у 2022 році на 0,11 процентних пункти, але менше ніж у 2021 році на 1,35 процентних пункти.

На основі цього можна зробити висновок про необхідність проведення у платника податків документального податкового контролю достовірності

формування фінансових витрат та здійснених господарських операцій, які створили розбіжності між показниками, що характеризують прибуток до оподаткування і базу оподаткування в податковій звітності.

Зміна суми податків залежить від зміни всіх факторів, а їх вплив можна обчислити за допомогою індексного методу аналізу (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

## Факторний аналіз податкових платежів з податку на прибуток

(тис. грн.)

Показники	Роки		Відхилення (Δ)
	2021	2023	
	базовий (б)	оціночний (о)	
1. Створений обсяг фінансового результату (прибутку) за інформаційними ресурсами рахунків бухгалтерського обліку (СОП)	92311	496194	403883
2. Визначена величина прибутку як об'єкта оподаткування для розрахунку податку на прибуток	81881	443103	361222
3. Визначена база оподаткування для розрахунку податку на прибуток	80790	407120	326330
4. Рівень формування об'єкта оподаткування по відношенню до СОП (РФО) (п.2 : п.1)	0,8870	0,8930	0,0060
5. Рівень формування бази оподаткування по відношенню до величини об'єктів оподаткування (РФБ) (п.3 : п.2)	0,9867	0,9188	-0,0679
6. Ставка податку по відношенню до бази оподаткування за ПКУ (СПБ), %	20	20	0
7. Нараховано податкових платежів з податку на прибуток (НПП) (п.1 х п.4 х п.5 х п.6)	16158	81424	65266

Джерело: розраховано автором за фінансовою звітністю АТ «Житомирський маслозавод» (з 11.02.2025 р. – АТ «Рудь») [34].

Застосовуючи спосіб абсолютних різниць, величину впливу факторів на нарахований податок на прибуток будемо розраховувати за таким алгоритмом:

$$\text{НППб} = \text{СОПб} \times \text{РФОб} \times \text{РФБб} \times \text{СПБб};$$

$$16158 = 92311 \times 0,8870 \times 0,9867 \times (20:100);$$

$$\text{НППо} = \text{СОПо} \times \text{РФОо} \times \text{РФБо} \times \text{СПБо};$$

$$\begin{aligned}
81424 &= 496194 \times 0,8930 \times 0,9188 \times (20:100); \\
\Delta\text{НППд} &= \text{НППо} - \text{НППб}; \quad 65266 = 81424 - 16158; \\
\Delta\text{НППсоп} &= \Delta\text{СОП} \times \text{РФОб} \times \text{РФбб} \times \text{СПбб}; \\
70696 &= 403883 \times 0,8870 \times 0,9867 \times (20:100) \\
\Delta\text{НППрфо} &= \Delta\text{РФО} \times \text{СОПо} \times \text{РФбб} \times \text{СПбб}; \\
587 &= 0,0060 \times 496194 \times 0,9188 \times (20:100) \\
\Delta\text{НППрфб} &= \Delta\text{РФб} \times \text{СОПо} \times \text{РФОо} \times \text{СПбб}; \\
-6017 &= -0,0679 \times 496194 \times 0,8930 \times (20:100) \\
\Delta\text{НППспб} &= \Delta\text{СПб} \times \text{СОПо} \times \text{РФОо} \times \text{РФбо}; \\
\Delta\text{НППд} &= \Delta\text{НППсоп} + \Delta\text{НППрфо} + \Delta\text{НППрфб} + \Delta\text{НППспб}. \\
65266 &= 70696 + 587 - 6017
\end{aligned}$$

Як видно із наведених даних, платник податків у 2023 році збільшив податкові платежі з податку на прибуток на 65266 тис. грн. Загальне збільшення податку відбулося за рахунок зростання в оціночному періоді створеного підприємством прибутку відображеного на рахунках бухгалтерського обліку (70696 тис. грн.) і величини сформованого прибутку як об'єкта оподаткування (587 тис. грн.) та зменшення в процесі розрахунку прибутку як бази оподаткування (-6017 тис. грн.), при відсутності впливу ставки податку, яка за ПКУ в досліджуваному періоді не змінювалася (20 %).

За результатами цього аналізу в процесі податкового контролю необхідно звернути увагу на відповідність господарських операцій нормам ПКУ, які вплинули на формування величини прибутку як бази оподаткування.

Аналітичні процедури в податковому контролі щодо виявлення стохастичних взаємозв'язків показників, пов'язаних з оподаткуванням, здійснюються на основі використання трендових моделей. Основна мета розрахунку трендових моделей – це встановлення прогнозних показників стосовно розвитку величини податкових платежів за досліджуваний період та на майбутній проміжок часу.

В процесі податкового контролю можливо використати два підходи до розрахунку імовірних прогнозних показників, що характеризують стан

оподаткування для пошуку ризиків щодо наявності у платників податків фактів не повного нарахування податкових платежів:

1) прогнозування економічних показників за допомогою методу часового ряду динаміки, який ґрунтується на екстраполяції, а саме виявлені тенденції, яка була в минулому та її продовженні на майбутнє;

2) моделювання взаємозв'язку величини податкових платежів як результативного показника в діяльності платників податків з факторами, що мають вплив на формування податків коли залежність між ними не є строго функціональною або спотворена сторонніми факторами.

Встановлення наявних ризиків у формуванні податкових платежів здійснюється шляхом порівняння фактичних показників величини податків з одержаними в процесі розрахунку на основі моделей динамічних і факторних взаємозв'язків.

$$РПР = (ФВП - РВП) : ФВП \times 100$$

де РПР – рівень податкового ризику щодо величини нарахованих податкових платежів, %; ФВП – фактична величина податкових платежів в досліджуваному періоді; РВП – розрахункова величина податкових платежів за відповідними моделями в процесі здійснення аналітичних процедур.

Довірчу межу прогнозного рівня величини податкових платежів для встановлення ризиків, можливо визначати показником 10 %.

Для прогнозування значень податкових платежів на основі їх динаміки у минулих періодах найбільш доцільно використовувати лінійну функцію:

$$Y_t = a + bt$$

де  $Y$  – теоретичний рівень динамічного ряду податкових платежів у досліджуваному році (періоді часу);  $a$  – рівень ряду при  $t=0$ ;  $b$  – параметр, що характеризує швидкість динаміки податкових платежів за період часу (рік);  $t$  – порядковий номер періоду (дати) часу.

Як приклад, здійснимо розрахунок прогнозних значень динаміки податкових платежів за даними АТ «Житомирський маслозавод» (табл. 3.14).

## Аналіз тенденції розвитку величини податкових платежів

## АТ «Житомирський маслозавод»

Роки	Порядковий номер року (t)	Обсяги податкових платежів, млн.грн.		Відхилення (рівень імовірності комплаєнс-ризиків)	
		фактичні	теоретичні (прогнози)	+,- за абсолютними показниками	% до фактичного показника
За фактичним динамічним рядом (заключний комплаєнс-контроль)					
2013	1	63,2	34,4	28,8	45,57
2014	2	45,9	49,0	-3,1	-6,75
2015	3	55,8	63,6	-7,8	-13,98
2016	4	69,3	78,2	-8,9	-12,84
2017	5	56,3	92,9	-36,6	-65,01
2018	6	111,6	107,5	4,1	3,67
2019	7	131,1	122,1	9	6,86
2020	8	133,4	136,7	-3,3	-2,47
2021	9	177,0	151,3	25,7	14,52
2022	10	151,9	165,9	-14	-9,22
2023	11	186,5	180,5	6	3,22
Екстраполяція тренду за межі ряду динаміки для контролю фактичних показників в майбутньому (оперативний та попередній комплаєнс-контроль) та прогнозування					
2024	12		195,1		
2025	13		209,7		
2026	14		224,3		
2027	15		238,9		

Джерело: розраховано автором за фінансовою звітністю АТ «Житомирський маслозавод» (з 11.02.2025 р. – АТ «Рудь») [34].

Рівняння для визначення прогнозованого значення податкових платежів буде мати вигляд:

$$Y_t = 19,812 + 14,608t, \text{ при } R^2 = 0,8763$$

Підставивши дані в рівняння отримуємо прогнозні значення податкових платежів, які будуть використовуватися для оцінювання рівня ризику формування податків платником податків та встановлення податкового періоду де виникає необхідність додаткового документального та/або фактичного податкового контролю. Одержані результати аналітичних процедур мають також використовуватися органами ДПС України в комплаєнс-контролі при плануванні податкових перевірок.

Інший підхід до прогнозування податкових платежів платників податків є використання у процесі аналітичних процедур інструментів регресійного аналізу.

Основне завдання цієї аналітичної процедури полягає у визначенні впливу чинників на величину податкових платежів як результативного показника. Рівняння регресії дозволить визначити як змінюються податкові платежі (результативна ознака) ( $Y$ ) під впливом зміни факторних ознак ( $X_i$ ).

До факторів, які мають безпосередній вплив на величину податкових платежів, можна віднести обсяги залучених у господарську діяльність активів і, зокрема, їх вартість, яка формується за рахунок власного капіталу, а також сума створеного чистого доходу. Ці фактори визначають обсяги формування об'єктів оподаткування, які використовуються і створюються у процесі господарської діяльності. Зважаючи на це, збільшення показників, які характеризують ці фактори опосередковано створюють умови до зростання об'єктів оподаткування і відповідно податкових платежів.

До регресійного аналізу було залучено сукупність показників АТ «Житомирський маслозавод», які формувалися в його фінансовій звітності за 2014-2023 роки табл. 3.15.

Таблиця 3.15

Система показників для кореляційного аналізу залежностей податкових платежів з факторними індикаторами, що характеризують господарську діяльність АТ «Житомирський маслозавод», млн.грн.

Роки	Податкові платежі як результативна ознака ( $Y$ )	Факторні показники-ознаки		
		чистий дохід ( $X_1$ )	активи ( $X_2$ )	власний капітал ( $X_3$ )
2014	45,9	1003,4	485,5	398,7
2015	55,8	1637,2	714,0	586,6
2016	69,3	1891,4	952,7	722,9
2017	56,3	2089,2	1388,8	847,8
2018	111,6	2444,4	1477,8	1010,3
2019	131,1	2466,6	1560,0	1151,3
2020	133,4	2603,2	1800,9	1294,7
2021	177,0	2992,1	2127,3	1359,2
2022	151,9	2785,3	2374,8	1601,6
2023	186,5	3542,7	2271,8	1962,7

Джерело: розраховано автором за фінансовою звітністю АТ «Житомирський маслозавод» (з 11.02.2025 р. – АТ «Рудь») [34].

Залучені в табл. 3.15 для кореляційного аналізу показники-фактори характеризуються наступним чином:

- податкові платежі ( $Y$ ) – сукупність нарахованих до сплати податкових зобов'язань, що акумулюються суб'єктом господарювання за всіма об'єктами оподаткування у звітному році;
- чистий дохід ( $X_1$ ) – сума доходів, яка фактично нарахована суб'єкту господарювання за винятком ПДВ та акцизного податку і може бути доступна для витрачання в процесі здійснення бізнесу;
- активи ( $X_2$ ) – сукупність об'єктів економічних ресурсів, які контролюються платником податків у результаті минулих подій та відображаються в балансі як інвестовані для функціонування бізнесу в складі необоротних і оборотних активів та необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття;
- власний капітал ( $X_3$ ) – вартість активів залучених в господарську діяльність на постійній основі, яка інвестується в бізнес за рахунок фінансових ресурсів, які належать власникам.

В процесі вибору форми взаємозв'язку при здійсненні аналітичних процедур для виявлення ризиків нарахування податків в процесі податкового контролю було встановлено, що для моделей найбільш точно апроксимує лінійна емпірична залежність.

Рівняння регресії з параметрами, що оцінюються в загальному вигляді показує наступна формула [48].

$$Y = a + bx$$

де  $Y$  – прогнозне (очікуване) значення податкових платежів як результативної ознаки;  $a$  – вільний член рівняння регресії як значення  $Y$  при  $x=0$ ;  $b$  – коефіцієнт регресії як величина ефекту впливу фактору ( $X_i$ ) на  $Y$  – податкові платежі;  $x$  – факторні чинники, що мають вплив на податкові платежі як результативну ознаку.

При цьому за допомогою методики кореляційного аналізу було з'ясовано наявність наступних взаємозв'язків:

1)  $Y = -23,4156 + 0,0144X_1 + 0,0411X_2 + 0,0292X_3$ , при  $R^2 = 0,89528$ , показує залежність формування податкових платежів від сукупності факторів, як то змін чистого доходу, активів і власного капіталу. Збільшення за прогнозним розрахунком на 1 грн. інвестицій в активи формує 1,44 коп. податкових платежів і, відповідно, власного капіталу – 4,11 коп. та чистого доходу – 2,92 коп. Сукупна залежність становить – 8,47 коп. (1,44 + 4,11 + 2,92);

2)  $Y = -46,8354 + 0,0677X_1$ , при  $R^2 = 0,87521$ , свідчить про зростання податкових платежів від збільшення чистого доходу. Проведений розрахунок показує, що кожна гривня збільшення чистого доходу має формувати 6,77 коп. податкових платежів;

3)  $Y = 0,2441 + 0,0740X_2$ , при  $R^2 = 0,84546$ , свідчить про безпосередню залежність податкових платежів від величини активів, а кожна гривня їх збільшення в умовах господарської діяльності АТ «Житомирський маслозавод» формує додатково 7,40 коп. податків, тобто податковіддача інвестування в активи становить 7,40 %;

4)  $Y = 0,1875 + 0,1021X_3$ , при  $R^2 = 0,87725$ , відображає вплив на податкові надходження вкладених інвестиційних ресурсів, які формують власний капітал. Кожна гривня, що буде збільшувати власний капітал ймовірно має створювати додатково 10,21 коп. податкових надходжень.

Одержані рівняння регресії використовуються для розрахунку прогнозних (очікуваних) показників податкових платежів Для цього наявна величина факторів у платників податків підставляється у рівняння регресії та визначається прогнозне значення можливої суми податків.

Результати такого моделювання за наслідком порівняння фактичних і очікуваних значень податкових платежів дають можливість встановити наявні податкові ризики і необхідність прийняття рішення про здійснення документального та або фактичного податкового контролю з метою перевірки гіпотези потенційних порушень.

Таким чином, аналітичні процедури щодо інформаційних ресурсів пов'язаних з оподаткуванням платників податків дозволяють:

1) забезпечити достовірність і повноту визначення об'єктів і бази оподаткування;

2) вивчити фактори, що забезпечують розрахунки податкових зобов'язань і податкового кредиту;

3) систематизувати наведені дані у податковій звітності порівняно з отримуваними показниками в бухгалтерського обліку;

4) розкрити причинно-наслідкові зв'язки показників господарської діяльності, податкового потенціалу, податкових платежів, норм податкової і облікової політики в сфері оподаткування;

5) визначити вплив і взаємодію різних факторів на податкові платежі;

6) оцінити податкове навантаження та можливі економічні і соціальні наслідки від ситуації, що складається в системі оподаткування платників податків.

Запропоновані підходи до проведення аналітичних процедур в процесі податкового контролю забезпечують комплексний розгляд питань та синергетичний ефект щодо виявлення фактів податкових ризиків з ухилення від сплати податків і тим самим дозволяють досягти якісного проведення адміністрування податків.

Застосування аналітичних процедур як форми попереднього дослідження системи оподаткування платників податків дає змогу правильно і детально визначити основні напрями податкового контролю та розробити цілісну методику документальних і фактичних перевірок господарських операцій пов'язаних з оподаткуванням. Разом з цим використання саме аналітичних процедур впродовж всього процесу адміністрування податків дозволить дотримуватися найкращого співвідношення між витратами на здійснення податкового контролю і якістю документальних і фактичних перевірок.

### **Висновки до розділу 3**

1. У контексті забезпечення дотримання податкового законодавства та налагодження ефективної роботи з виявлення податкових ризиків і попередження ухилень від сплати податків без покарань важливе місце мають займати

інструменти превентивного податкового контролю на основі комплексних та глибоких аналітичних процедур органів ДПС України та податкової політики і політики в сфері бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з оподаткуванням платників податків. Максимально ефективним механізмом забезпечення превентивних контрольних заходів попередження і виявлення наявних податкових ризиків та вироблення оптимальної стратегії найефективнішого функціонування податкової системи має бути організований комплаєнс у діяльності як платників податків, так і податкових контролюючих органів.

2. Механізм податкового комплаєнсу в оподаткуванні може бути представлений комплексом дій ДПС України і платників податків. Податковий комплаєнс здійснюється на основі забезпечення контролю на рівні двох об'єктів щодо виконання розроблених ними, відповідно до норм діючого законодавства, внутрішніх правил податкової політики і облікової політики у сфері оподаткування. Основне призначення податкової політики платників податків як об'єкта комплаєнс-контролю – це вибір ефективних підходів до оптимізації оподаткування в межах норм податкового законодавства та використання їх для розрахунку податкових зобов'язань. Комплаєнс внутрішньої податкової політики платників податків означає дотримання ними всіх визначених обов'язкових вимог, правил, положень і процедур податкового законодавства у власній системі оподаткування з метою попередження та виявлення податкових ризиків, пов'язаних з нарахуванням, декларуванням та сплатою податкових платежів, що забезпечується інструментами системи внутрішнього контролю. Комплаєнс платників податків у сфері обліку податкових розрахунків – це система розроблених заходів, що реалізуються через моніторинг облікової політики в сфері оподаткування з метою дотримання достовірного відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податкових зобов'язань.

3. Сутність аналітичних процедур та причинно-наслідкових зв'язків полягає в пошуках залежностей між окремими параметрами показників, які

характеризують господарську діяльність платника податків з метою виявлення достовірності формування і сплати податкових зобов'язань. Застосування аналітичних процедур в податковому контролі дозволяє забезпечити виявлення потенційних ризиків в системі оподаткування бізнесу, які вимагають підвищеного ставлення до визначення якості інформаційних ресурсів, які їх характеризують зі сторони посадових осіб (інспекторів) податкової служби. Категорію за словосполученням «аналітична процедура в податковому контролі» необхідно трактувати як виявлення, розрахунок і оцінювання показників пов'язаних з оподаткуванням шляхом застосування сукупності способів аналізу для встановлення імовірних причинно-наслідкових зв'язків між ними та дослідження відхилень, які суперечать наявним та очікуваним даним з метою конкретизації найбільш проблемних і ризикових ділянок процесу адміністрування податків та більш ретельної перевірки їх причин за допомогою прийомів документального та/або фактичного контролю.

4. Аналітичні процедури дозволяють досліджувати стан податкових зобов'язань в динаміці та за структурою, виконувати перспективний аналіз, порівнювати обсяги податкових платежів з наявними нормативами та іншими показниками господарської діяльності платників податків, а також встановлювати взаємозв'язок і взаємовідносини між ними. В якості бази порівняння можна використовувати аналогічні показники інших платників податків відповідного виду економічної діяльності. До найбільш ефективних способів виконання аналітичних процедур з метою виявлення фактів можливих ухилень від сплати податків необхідно віднести: динаміко-структурні розрахунки, оцінювання за коефіцієнтно-функціональними факторами та стохастичний аналіз.

Основні положення третього розділу дисертації викладені в працях автора [186; 187; 192; 197; 198].

## ВИСНОВКИ

У дисертації запропоновано вирішення важливого завдання – обґрунтування теоретичних, організаційних, методичних положень та розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування об'єктів і бази оподаткування, податкових витрат та податкових зобов'язань платників податків, функціонування податкового контролю на основі комплаєнсу-ризиків сплати податків у контексті попередження і виявлення фактів приховування податкових платежів.

1. Аналіз сучасного стану надходження податкових платежів до бюджетів України виявив низку проблем щодо наявних ухилень від сплати податків та створення можливостей для тіньової економіки і корупції. Водночас, дослідження показало, що важливе місце в забезпеченні достовірності надходження податкових платежів від громадян, як носіїв податків, до бюджетів займає бухгалтерський облік господарських організацій, як платників податків, шляхом створення і використання інформаційної бази для адміністрування податкових зобов'язань. Виділено 7 етапів розвитку, протягом періоду незалежності України, бухгалтерського обліку у контексті його ролі у податковій системі як основного інструменту забезпечення виявлення об'єктів оподаткування, здійснення податкових розрахунків, попередження та встановлення ухилень в процесі нарахування податкових зобов'язань та їх сплати. Ефективна система оподаткування та достовірність, своєчасність і повнота адміністрування податків має забезпечуватися максимальним скороченням відмінностей між методиками формування об'єктів для оподаткування за ПКУ і за даними бухгалтерського обліку. Господарські операції, пов'язані з оподаткуванням, повинні формувати єдину інформаційну систему з метою її використання як для управління господарською діяльністю, так і для здійснення розрахунків податкових показників, необхідних в податковій звітності при адмініструванні податків.

2. На основі дослідження набули подальшого розвитку структурні складові системи нормативно-правових актів та роз'яснювальних матеріалів, пов'язаних з

регулюванням облікового, аналітичного і контрольного забезпечення оподаткування платників податків та здійснення організаційної роботи в Україні щодо адміністрування податкових зобов'язань, через упорядкування її за п'ятирівневою структурою: міжнародні норми в сфері обліку і контролю оподаткування; вихідні державно-територіальні законодавчі норми; підзаконні нормативні акти органів виконавчої влади; рекомендаційно-консультаційні методичні матеріали в сфері обліку, податків та податкового контролю; внутрішні робочі документи платників податків в частині регулювання облікової та податкової політики.

3. Сформульоване авторське визначення категорії «фіктивна господарська операція» як такої, що відображає інформацію, яка характеризується змінами в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі господарської організації, яку створює несправжня (нереальна) економічна дія або подія, що має вигаданий характер з метою приховування (обману) та відображається в первинних документах та/або реєстрах бухгалтерського обліку і в показниках звітності лише для вигляду і без намірів її здійснити. Таке трактування фіктивної господарської операції забезпечить чітке розуміння факторів, які створюють умови для ухилення від сплати податків. Проведене дослідження дозволило виділити два види фіктивних господарських операцій: уявні (мнимі) та удавані (притворні), що забезпечить можливість більш точно оцінювати податкові ризики в оподаткуванні.

4. Розробка змістовної характеристики нормативних понять «об'єкт оподаткування» та «база оподаткування» забезпечать їх тотожне трактування в контексті формування як об'єктів для нарахування податків за ПКУ та за даними бухгалтерського обліку і можливість використання одержаної інформації при розрахунку податкових зобов'язань та здійсненні процесу адміністрування податкових платежів. Запропоновано під об'єктом оподаткування розуміти факти господарського життя як елементарні частинки господарської діяльності, пов'язані з оподаткуванням, що оцінюються за відповідними вимірниками та в силу яких виконуються умови, що зобов'язують суб'єкта господарювання сплатити податки та збори відповідно до правил, визначених податковим законодавством. Поняттю

«база оподаткування» в ПКУ необхідно надати визначення як розрахункової величини обсягу об'єкта оподаткування у грошових, натуральних, фізичних, умовних та інших одиницях виміру, до якої застосовується податкова ставка.

5. Використання науково-методичного інструментарію для відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій пов'язаних з оподаткуванням та формуванням інформаційних ресурсів для показників податкової звітності, через уточнення структури рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» за субрахунками 641 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані із загальнодержавними податками», 642 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані із місцевими податками і зборами», 643 «Розрахунки за податковими зобов'язаннями, що пов'язані з фінансовою відповідальністю платників податків» та впровадження окремого рахунку-екрану 85 «Витрати, пов'язані із податками і зборами» з субрахунками 851 «Витрати, пов'язані із загальнодержавними податками», 852 «Витрати, пов'язані із місцевими податками і зборами», 853 «Витрати, пов'язані із фінансовою відповідальністю в оподаткуванні», зумовлено важливістю взаємозв'язку «контроль-аналіз» за податковими витратами. Це дозволить формувати інформаційні ресурси для ефективного управління податковими витратами та здійснення податкового контролю в розрізі місць їх виникнення, способу перенесення на джерела покриття, виду податків та рівня впливу на результати господарювання щодо можливості розрахунку податкового навантаження.

6. Застосування порядку бухгалтерського обліку господарських операцій для здійснення податкових розрахунків з формування податкових зобов'язань платниками податків за місцевими податками і зборами щодо відображення об'єктів оподаткування та податкових платежів надає якісно нового значення створеним інформаційним ресурсам в адмініструванні податків. Покриття податкових витрат, пов'язаних з місцевими податками і зборами, пропонується здійснювати за рахунок двох джерел фінансування з відображенням на рахунках 70 «Доходи від реалізації» і 79 «Фінансові результати» в розрізі окремих

субрахунків. Запропонований порядок відображення податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами на рахунках бухгалтерського обліку дозволить достовірно ідентифікувати пооб'єктні податкові платежі відповідно джерел їх покриття, визначати витрати, пов'язані з господарською діяльністю, та здійснювати ефективне управління податками.

7. Розроблені методичні та практичні рекомендації щодо формування і модифікації обліково-аналітичної інформації на основі податкового комплаєнсу, податкової політики і облікової політики для потреб оподаткування представлені комплексом дій ДПС України і платників податків. Податковий комплаєнс здійснюється на основі забезпечення контролю на рівні двох об'єктів щодо виконання розроблених ними відповідно до норм діючого законодавства внутрішніх правил податкової політики і облікової політики у сфері оподаткування. Здійснення комплаєнсу дозволить достовірно визначати об'єкти оподаткування та їхній вплив на формування податкових платежів і показники податкової звітності, що сприяє усуненню податкових ризиків в дотриманні податкового законодавства.

8. Застосування методичного підходу щодо комплексного виконання аналітичних процедур для отримання доказів достовірності здійснюваних податкових розрахунків у процесі податкового контролю і оцінювання податкового навантаження, який базується на єдності статичних, динамічних і факторних прийомів аналізу та охоплює такі напрями як трактування поняття «аналітична процедура в податковому контролі», класифікацію структурних елементів аналізу при податкових перевірках, методику проведення аналізу з використанням моделей динаміко-структурних розрахунків, оцінювання за допомогою коефіцієнтно-функціональних факторів та стохастичного прогнозування, є актуальним для виявлення потенційних ризиків в системі оподаткування бізнесу. На відміну від існуючих, поєднання зазначених складових підходу допомагає комплексно узагальнювати інформацію, яка є визначальною для оцінки достовірності нарахованих податкових платежів в процесі податкового контролю.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В. Податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку : організація та методика здійснення (на прикладі торгівельних підприємств Західного регіону України): дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль : ТАНГ, 2003. 190 с.
2. Адміністрування податків, які сплачує бізнес: системний звіт Ради бізнесомбудсмена. 2020. 182 С. URL: <https://boi.org.ua/files/5d/qd/admtaxesukr.pdf>
3. Академічний тлумачний словник української мови. Онлайн версія академічного тлумачного «Словника української мови» : в 11 т. / АН УРСР, Інститут мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. Київ : Наукова думка, 1970 – 1980. URL: [http://ukrlit.org/slovnyk/slovnyk\\_ukrainskoi\\_movy\\_v\\_11\\_tomakh](http://ukrlit.org/slovnyk/slovnyk_ukrainskoi_movy_v_11_tomakh).
4. Американська торговельна палата в Україні: Офіційний веб-портал. URL: <https://chamber.ua/ua/>
5. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: теорія, методологія та організація: дис. ... д-ра. екон. наук. 08.00.09. Одеса, 2019. 574 с.
6. Атаманчук Н. І., Процюк Д. В. Місцеві податки і збори в Україні: сучасний стан та перспективи реформування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 31. Т.2. С. 102–105.
7. Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки: Міжнародний документ від 29 жовтня 2014 р. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966\\_001-14#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966_001-14#Text)
8. Барабанова В. В. Фінансові важелі підвищення ефективності підприємств хлібопекарської галузі : дис. ... канд. екон. наук. 08.00.04. Київ, 2010. 164 с.
9. Барабаш Н.С., Никонович М.О. Податковий аналіз: зміст та особливості розвитку. *Культура народів Причорномор'я*. 2013. № 256. С. 119-123.
10. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентіві України*. 2015. Вип. 2. С. 65 – 79.

11. Барановська Т.В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через призму економічного аналізу. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 4 (54). С. 11 – 16.
12. Баширова Г. Аналітичні процедури в аудиті податку на прибуток. *Економіка та держава*. 2020. № 12. С. 139 – 144.
13. Безінська О. Бухгалтерський облік. URL: [https://lubbook.org/book\\_268.html](https://lubbook.org/book_268.html)
14. Белопольський М. Г., Махінко В. Я. Значимість внутрішнього бухгалтерського комплаєнс-контролю на досвіді країн ЄС та США. *Ефективна економіка*. 2023. № 3. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.3.14>
15. Бізнес пропонує посилити заходи з детінізації для наповнення держбюджету. *Економічна правда*. 2024. 5 серпня. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2024/08/5/717603/>
16. Бінчаровська Т. А. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами в умовах функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення. *Інноваційна економіка*. 2018. № 3–4 (74). С. 176–189.
17. Бліхар М. М., Васильків О.-А. В. Правова природа податків та зборів. *Аналітичне-порівняльне правознавство*. 2022. №5. С. 206 – 211.
18. Бойко С. В., Дем'яненко Т. Є., Корнієнко М. В. Теоретична архітектура податкового комплаєнсу платника податків. *Ефективна економіка*. 2023. № 11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2023\\_11\\_67](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2023_11_67).
19. Боксгорн А. В. Адміністрування місцевих податків і зборів як об'єкт правового регулювання : дис. ... доктора філософії : 081. Одеса. 2021. 237 с.
20. Бондаренко Н.М., Ільченко В.В. Податкова звітність: економічна сутність та класифікація. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 21. С. 639 – 644.
21. Борисенко В. В. Правові основи адміністрування місцевих податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.07. Харків. 2015. 219 с.
22. Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні: Монографія. К.: Атіка, 2000. 288 с. [https://library.nlu.edu.ua/POLN\\_TEXT/KNIGI-2013/Bruch\\_Navrockuy\\_2000.pdf](https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI-2013/Bruch_Navrockuy_2000.pdf)

23. Брояков С. В. Генеза розвитку податкових консультацій крізь призму історичної ретроспективи. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. № (46). С. 79 – 80. URL: <https://doi.org/10.32841/2307-1745.2020.46.16>.

24. Булавко І.М., Чижевська Л.В. Зупинка реєстрації податкових накладних / розрахунків коригувань: передумови та наслідки. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2024. № 1 (57). С. 12–19.

25. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. 2-е вид., доп. і перероб.: ЖІТІ, 2000. 640 с.

26. Буткевич О. В. Формування облікової політики щодо розрахунків за податковими платежами. *Економічний простір*. 2021. № 171. С. 87 – 92.

27. Буткевич О.В. Вплив цифрових технологій на організацію обліку розрахунків за податковими платежами. *Економічний простір*. 2021. № 4. С. 92-95.

28. Буцька О. Ю. Методика оцінки податкового навантаження: порівняльний аналіз. *Агросвіт*. 2013. № 24. С. 25-27.

29. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

30. Вакулик Д. Податкові розрахунки: управлінський аспект. *Глобальні та національні тенденції у галузі наук про життя: збірник наукових праць*. 2022. С. 72 – 73.

31. Варчук О.А., Грабовенко О.А., Зубенко В.С. Особливості формування облікової політики підприємства для мети оподаткування. *Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті: матеріали VII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (5-9 грудня 2016р.) Одеса. 2016. С. 9–11. URL: <https://economics.net.ua/files/science/ipreed/2016/9.pdf>*

32. Васюренко Л.В. Механізм державного регулювання організацією оплати праці в умовах глобалізації: дис. ... д-ра. екон. наук. 08.00.03. Київ, 2019. 533 с.

33. Ватаманюк О. С. Методика та прагматизм розрахунку податкового навантаження на великих платників податків України. *Науковий вісник*

Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». Херсон: Видавництво Херсонського державного університету, 2014. Випуск 9-1. С. 160-164.

34. Вебсайт емітента цінних паперів Акціонерного товариства «Рудь». URL: <http://www.ztm.ho.ua/>

35. Винниченко Н.В., Федяй А.Ю. Аналітичні процедури для отримання аудиторських доказів. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12\\_2019/15.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2019/15.pdf)

36. Витвицька О., Калюга Є., Володін С., Рембилас Р., Боднар О., Грищук Г. Оподаткування в складі облікової політики малих підприємств. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2023. № 6(53). С. 70–81. URL: <https://doi.org/10.55643/fcaptr.6.53.2023.4162>

37. Відкритий бюджет: Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua>

38. Вікторчук М. В. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції : дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.07. Харків. 2016. 219 с.

39. Власова О. Є. Податковий комплаєнс як спосіб забезпечення податкової безпеки підприємства. *Обліково-аналітичне забезпечення системи фінансово-економічної безпеки: інформаційно-комунікаційні технології та антикорупційний менеджмент* : тези доп. VIII міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 7-8 листоп. 2019 р.). Харків, 2019. URL: <https://ojs.kname.edu.ua/index.php/area/article/view/2326/2208>

40. Волохова І. Місцеві податки та збори в доходах місцевих бюджетів України: наслідки проведених реформ. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2019. Вип. 23(2). С. 51-54.

41. Волошенюк І. Є. Організація бухгалтерського обліку податкових розрахунків і платежів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Харків, 2017. 24 с.

42. Волощук Р.Є. Місцеві податки і збори та їхня роль у формуванні податкових надходжень місцевих бюджетів в Україні: регіональний аспект. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 19. С. 966 – 975.

43. Гавриленко Н. В. Оцінювання податкового навантаження підприємств. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 2/2. С. 4 – 8.

44. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В., Козицька Н.О. Застосування податкових пріоритетів в управлінському обліку. *Економічний простір*. 2021. №168. С. 125 – 131.

45. Гаврилець В. А. Податкова політика як стратегічний напрям управління діяльністю підприємств. *Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 26. С. 62-67. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvbdfa\\_2014\\_26\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvbdfa_2014_26_8)

46. Гацька Л. П., Мурована Т. О., Податковий комплаєнс як інструмент своєчасного виявлення потенційних підприємницьких ризиків. *Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки: збірник тез Податкового конгресу (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 р.)*. Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. С. 240 -243.

47. Гевлич Л.Л., Пушак І.С. Підходи до сутності та класифікації аналітичних процедур в аудиті. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 1320-1326.

48. Герасименко С. С., Головач А. В., Єріна А. М. та ін. Статистика: підручник / за наук. ред. д-ра екон. наук С. С. Герасименка. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 467 с.

49. Гетман О. На яких схемах тіньової економіки держава втрачає найбільше? *Економічна правда*. 2024. 31 жовтня. URL: <https://epravda.com.ua/columns/2024/10/31/721290/>

50. Гетман О. Податкова реформа: перемоги і зради 2015 року. *LB.ua*. 2016. 13 січня. URL: [https://lb.ua/blog/oleg\\_getman/325433\\_podatkova\\_reforma\\_peremogi\\_i\\_zradi.html](https://lb.ua/blog/oleg_getman/325433_podatkova_reforma_peremogi_i_zradi.html)

51. Гетьманцев Д. О. Податкова кваліфікація дій платників ПДВ у контексті протидії ухиленню від оподаткування ПДВ. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 3. С. 106 – 112.

52. Гнедіна К.В., Нагорний П.В. Податковий комплаєнс в системі корпоративного податкового менеджмента: сутність та роль у забезпеченні економічної безпеки суб'єкта господарювання. *Via Economica*. 2023. Вип. 3. С. 34-41.

53. Головін Д.В., Мазалов А.М. Об'єкт оподаткування і його роль у правовому механізмі податку. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Вип. 1, том 1. С. 180-183.

54. Головка І. О. Теоретичні аспекти визначення сутності орендних операцій в роздрібній торгівлі. *Науковий вісник Херсонського державного університету Житомир. Серія: Економічні науки*. 2014. Вип. 6, ч. 2. С. 133 – 136.

55. Городецька Т.Е. Податкове планування як форма податкової політики транспортних підприємств. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2022. Том 7. № 1. С. 99–106. URL: <http://ujae.org.ua/podatkove-planuvannya-yak-forma-podatkovoyi-polityky-transportnyh-pidpryyemstv/>

56. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

57. Греськів Т. С. Дослідження стану податкового обліку та контролю. *Держава та регіон. Серія: «Економіка та підприємництво»*. 2009. № 2. С. 58 –62.

58. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: початок досудового розслідування, першочергові дії, основні напрями роботи органу досудового розслідування. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2023. № 2 (101). С. 185-193. DOI: <https://doi.org/10.32631/v.2023.2.17>.

59. Грицюк Н. Принципи і фактори, що впливають на формування податкової політики на підприємствах хімічної промисловості України. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. Вип. 7 (2). С. 165–167. UBR: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_en\\_2014\\_7%282%29\\_\\_45](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_7%282%29__45)

60. Гріненко А. Ю. Податкове стимулювання розвитку агропромислового комплексу України : дис. ... канд. екон. наук. 08.00.08. Київ, 2011. 164 с.

61. Данілов О. Податкові зміни в контексті євроінтеграційних процесів України та їх вплив на бухгалтерський облік. *Економіка та суспільство*. 2024. № 61. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-60>

62. Дацій Н. В., Малахова Т. В. Державний фінансовий контроль розрахунків з податковою системою на основі аналітичних процедур. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2023. № 3. С. 28-33.

63. Державна аудиторська служба України : Офіційний веб-портал. URL: <https://dasu.gov.ua/>

64. Державна служба статистики України : Офіційний веб-портал. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>

65. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць*. Житомир: ЖДТУ, 2010. Вип. 2 (17). С. 77 – 83

66. Діагностика промисловості країни: Україна 2023. Резюме. Організація Об'єднаних Націй з промислового розвитку (ЮНІДО). 2024. URL: [https://www.unido.org/sites/default/files/unido-publications/2024-08/UKR\\_Executive%20summary\\_UNIDO%20Industrial%20Diagnostic%20Study\\_Ukraine\\_2024.pdf](https://www.unido.org/sites/default/files/unido-publications/2024-08/UKR_Executive%20summary_UNIDO%20Industrial%20Diagnostic%20Study_Ukraine_2024.pdf)

67. Діагностика системи місцевого оподаткування України: аналітичні підсумки / Швабій К., Богдан Т., Джус М., Кошук Т., Новицька Н., Пасічний М., Онищук І., Остріщенко Ю. Growford Institute, U-LEAD з Європою, 2023. 216 с. URL: <https://u-lead.org.ua/storage/admin/files/d7ee40daa7f8543c84903bb0b76b51dd.pdf>

68. Добрунік Т. П. Актуальні проблеми обліку та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 1-2 (44). С.166–172.

69. Довідник кодів податкової інформації, яка є підставою для прийняття рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям

ризиковості платника податку: Наказ Державної податкової служби України від 11.01.2023 р. № 17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0017912-23#Text>

70. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. Київ : Знання, КОО, 2001. 402 с.

71. Дубовик О. Ю. Податковий менеджмент у схемах і таблицях: Навчальний посібник. Харків: Видавництво «ПромАрт», 2018. 248 с.

72. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. Харків. 2009. 20 с.

73. Дубровський В., Гетман О., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. Київ: Інститут соціально-економічної трансформації, CASE Україна, Економічна експертна платформа, 2024. 50 с. URL: <https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/11/Shemi-2024-final.pdf>

74. Дутчак Р. Р., Дутчак В. Ф. Управлінський контроль над обліково-аналітичним забезпеченням вирішення господарських спорів щодо нереальних господарських операцій підприємства. *Економічна теорія та право*. 2019. № 2(37). С. 89 – 104.

75. Євгеній Сокур представив напрями цифровізації ДПС. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/682467.html>

76. Живко З. Б., Родченко С. С. Податкове навантаження: сутність, методи вимірювання та оцінка рівня. *Економічний простір*. 2020. № 158. С. 23-27.

77. Жиглей І.В., Легенчук С.Ф., Орлов І.В. Трансфертне ціноутворення як засіб мінімізації податкових маніпулювань у розрахунках з нерезидентами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2021. Вип. 3 (50). С. 14-22

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

79. Жук В. М. Розвиток функцій бухгалтерського обліку. *Економіка АПК*. 2016. № 6. С. 71 – 76.

80. Законодавство України : Офіційний веб-портал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/index>

81. Занько Б. М. Обліково-аналітичне забезпечення обчислення екологічного податку. *Збалансоване природокористування*. 2017. № 1. С. 33-36. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Zp\\_2017\\_1\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Zp_2017_1_8).

82. Занько Б.М. Бухгалтерський облік як інформаційне джерело контролю розрахунків за податками на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: монографія / за заг. ред. Т.М. Сторожук*. Ірпінь: УДФСУ, 2021. С. 217-238.

83. Занько Б.М. Облікові та податкові аспекти справляння туристичного збору. *Приазовський економічний вісник*. 2020. Вип. 2 (19). С. 255-259.

84. Занько Б.М. Проблемні аспекти накопичення в обліку інформації щодо об'єктів та баз оподаткування для обчислення місцевих податків і зборів. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. № 19. URL: [https://economyandsociety.in.ua/journals/19\\_ukr/189.pdf](https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/189.pdf)

85. Запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Міністерство фінансів України: офіційний вебпортал. URL: <https://mof.gov.ua/uk/zaprovadzhennja-mizhnarodnih-standartiv-finansovoi-zvitnosti>

86. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#top>

87. Зустріч ДПС, ВГО «Український союз промисловців і підприємців» та Торгово-промислової палати України: про управління комплаєнс-ризиками. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/850103.html>

88. Іванишина О. С., Герасименко О. М., Тучак Т. В., Прокопенко І. А. Податкова політика підприємства : навчальний посібник. Ірпінь : ДПУ, 2023. 158 с.

89. Індивідуальна податкова консультація : Державна податкова служба України від 06 серпня 2021 р. № 2973/ІПК/99-00-21-02-02-06. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/IPK20712>

90. Індивідуальна податкова консультація : Державна податкова служба України від 23.04.2021 р. № 1700/ПК/99-00-21-03-02-06. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/IPK19455>

91. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Наказ Мінфіну України від 01 липня 1997 р. № 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97#Text>

92. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#top>

93. Інструментарій внутрішнього аудиту (посібник для внутрішніх аудиторів державного сектору). URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%B4%D0%BE%D0%B4\\_%2012%20%D0%86%D0%BD%D1%81%D1%82%D1%80%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D1%80%D1%96%D0%B9%20%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%8C%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%B4%D0%BE%D0%B4_%2012%20%D0%86%D0%BD%D1%81%D1%82%D1%80%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D1%80%D1%96%D0%B9%20%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%8C%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83.pdf)

94. Інтерв'ю Голови Державної податкової служби України Олексія Любченка інтернет-виданню «Гордон». URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/449487.html>

95. Інформаційні повідомлення ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/search/?page=11&query=%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0+%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%96%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0&in=3&search-switch=0>

96. Казацька М.Д. Щодо питання теоретичного та законодавчого визначень об'єкта оподаткування. *Підприємництво, господарство і право* 2017. № 10. С. 145–150.

97. Канцедал Н. А., Канцедал Ю. А Парадокси боротьби з фіктивними операціями в економіці України та способи їх подолання у кризовий період.

*Ефективна економіка.* 2021. № 10. URL:  
[http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10\\_2021/76.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2021/76.pdf)

98. Канцедал Н. А., Лега О. В. Документальний контроль як спосіб ідентифікації фіктивних господарських операцій платників податків. *Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції*: збірник матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф. К. : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 246 – 249.

99. Класифікатор системи позначень одиниць вимірювання та обліку ДК 011-96: Наказ Держстандарту України від 09 січня 1997 р. № 8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0008217-97#Text>

100. Коваленко А.В. Організаційно-економічний механізм формування податкової політики промислових підприємств : дис. ... канд. екон. наук. 08.00.04. Запоріжжя, 2019. 228 с.

101. Коваль Н.І., Подолянчук О.А. Податковий менеджмент в умовах сучасних реалій: теоретичні та правові основи. *Ефективна економіка.* 2023. № 3. URL: <https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/1280>

102. Коваль Н.І., Подолянчук О.А., Гудзенко Н.М. Податкова політика підприємства: особливості та значення у сучасних реаліях. *Інвестиції: практика та досвід.* 2023. № 13. С. 73-79.

103. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07 грудня 1984 р. № 8074-10. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>

104. Козлова В. Податковий комплаєнс як інструмент системи безпеки підприємства. *Актуальні аспекти розвитку суб'єктів підприємництва в умовах глобальної економіки*: монографія. Дніпро, 2021. С. 359-367.

105. Колесніченко А.С. Податкова політика й облікова політика суб'єкта господарювання: теоретико-аналітичний та регуляторний аспекти. *Вісник ХДУ. Серія «Економічні науки».* 2019. С. 144-149. URL: <https://ej.journal.kspu.edu/index.php/ej/article/view/476>

106. Коломієць П.В. Система комплаєнс як елемент податкової безпеки України. *Modernresearches: progress of the legislation of Ukrainean experience of the*

*European Union* : Collective monograph. Riga : Izdevniecība «BaltijaPublishing», 2020. P. 2. P. 735–750.

107. Кононенко Л. В., Назарова Г. Б., Оришака О. В. Організація обліку і аудиту розрахунків за податками та платежами в умовах використання сучасного інформаційного забезпечення. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2020. Вип. I–II (77–78). С. 202 – 210.

108. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

109. Концева В. В., Антоненко Н. В., Карлова І. О. Обліково-аналітичне забезпечення оцінки податкового навантаження підприємства. *Економіка і суспільство*. 2021. № 29. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-29-12>

110. Короткова О.В. Особливості формування податкової політики підприємства в сучасних економічних умовах. *Ефективна економіка*. 2013. №1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=>

111. Кравченко В. Господарська операція. URL: <https://livingfo.com/hospodarska-operatsiia>

112. Кравченко І.Ю. Облік та аналіз податкових платежів підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Полтава, 2010. 240 с.

113. Овчарова Н. В., Кравченко О. В. Облікова політика для цілей оподаткування: теоретичні та методичні засади формування. Розвиток підприємництва в Україні: теорія, методологія та практика: монографія / під ред. д-ра екон. наук, професора О. О. Непочатенко. Умань : Видавець «Сочінський», 2017. С. 115–127.

114. Кравчук В. М. Правові наслідки фіктивної господарської діяльності. URL: <https://uba.ua/documents/text/Vladimir-Kravchuk.pdf>

115. Краєвський В.М., Костенко О.М., Скорик М.О. Податковий аудит: зміст і дуальна функція обліку як об'єкта та засоба. *Підприємництво та інновації*. Вип.24. 2022. С. 123-127.

116. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>

117. Крисоватий А. І., Томнюк Т. Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. Тернопіль : ВПЦ, «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 212 с.

118. Крисоватий А.І., Панасюк В.М., Мельничук І. В. Основи обліку і оподаткування : підручник (е-видання). Тернопіль: ЗУНУ, 2023. 565 с.

119. Крупей Н. Теоретичні аспекти організації податкового обліку на підприємстві. Львів : Науковий клуб “SOPHUS”, 2013. С. 18–19. URL: [http://sophus.at.ua/publ/2013\\_04\\_18\\_19\\_kampodilsk/sekcija\\_3\\_2013\\_04\\_18\\_19/teoretichni\\_aspekti\\_organizaciji\\_podatkovogo\\_obliku\\_na\\_pidpriemstvi/23-1-0-500](http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/teoretichni_aspekti_organizaciji_podatkovogo_obliku_na_pidpriemstvi/23-1-0-500)

120. Крупей Н.С. Деякі аспекти формування облікової політики для цілей оподаткування. *Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент»*. 2012. Вип. 9 (2). С. 231-240.

121. Крупка М.І., Ткачик Ф.П. Податковий комплаєнс як інструмент посилення фіскального потенціалу державного та місцевих бюджетів. *Інноваційна економіка*. 2024. № 3. URL: <http://inneco.org/index.php/inneco.ua/article/view/1280/1454>

122. Кузьменко Г. І. Обліково-інформаційне забезпечення оцінки податкового потенціалу суб'єкту господарювання : дис. ... канд. екон. наук. 08.00.09. Кіровоград, 2013. 219 с.

123. Кузьменко Г. І. Формування облікової політики підприємства в цілях оподаткування. *Економічний простір*. 2011. № 56/1. С. 210-216.

124. Кузьменко Г. І. Облікова політика підприємства як один з інструментів оптимізації оподаткування. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18(2). С. 123-129. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu\\_e\\_2010\\_18\(2\)\\_\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2010_18(2)__23).

125. Кузьменко Г. Організація податкової політики підприємства відповідно до вимог чинного законодавства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2011. Вип. 20. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/556/1/52.pdf>

126. Кузьменко Г.І. Податкова облікова політика як інструмент оптимізації оподаткування: *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю* : Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції, 19-20 жовтня 2018 р. Кропивницький: Ексклюзив-Систем, 2018. С. 59-63.

127. Куцик П. О., Полянська О. А. Облік і звітність в оподаткуванні : навчальний посібник. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2017. 508 с.

128. Кучер С. В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з нарахування та сплати податку на прибуток : дис. ... канд. екон. наук. 08.00.09. Житомир, 2012. 352 с.

129. Кушніренко О. А. Аспекти облікової політики та внутрішнього контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2014. Вип. 11(2). С. 174-182. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2014\\_11\(2\)\\_\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2014_11(2)__26).

130. Лазебник Л., Оніщик А. Класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2019. № 2. С. 36 – 46.

131. Лебеда М.О. Факторний аналіз динаміки податкових надходжень від ФОП – платників єдиного податку за 2013–2015 рр. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2017. Вип. 26(2). С. 83-88.

132. Лега О. В. Облік розрахунків за податками та платежами: систематизація поглядів. *Інфраструктура ринку*. 2021. Вип. 54. С. 259 – 266.

133. Лега О. В., Безкровний О. В., Ромаш Д. В., Шевченко А. О., Турченко А.Ю. Податковий комплаєнс: сутність, значення та стратегії впровадження. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 8. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14949251>

134. Лега О. В., Прийдак Т. Б., Яловега Л. В., Єрмолаєва М. В., Сіренко О. В. Облікова політика та податкові ризики: сучасні рішення для бізнесу. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 9. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15031740>

135. Легенчук С. Ф., Петрук О. М., Дударева К. О. Факти господарського життя як елементарні частинки дійсності в системі бухгалтерського обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації* : міжнар. зб. наук. пр. 2014. Вип. 2. С. 29–32.

136. Легенчук С.Ф., Жиглей І.В. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній: історія виникнення та проблеми формування в контексті удосконалення системи обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2022. Вип. 1 (51). С. 9-16.

137. Легенчук С.Ф., Жиглей І.В. Звітність з трансфертного ціноутворення в умовах аутсорсингу: організаційні та поведінкові аспекти. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. № 1(99), С. 62–68

138. Легостаєва О. О., Лисьонкова Н. М. Податковий аналіз як складова оптимізації податкової політики підприємства. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2016. № 55. С. 50-58. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp\\_2016\\_55\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2016_55_9).

139. Литвин В. В. Інструментарій реалізації механізмів державної податкової політики в Україні : дис. ... канд. наук. з державного управління. 25.00.02. Київ, 2019. 222 с.

140. Литвиненко Я. В. Податкова політика: навч. посіб. Київ: МАУП, 2003. 224 с.

141. Литвиненко Я. В., Бігдаш В. В., Ліщенко А. В. Шляхи удосконалення податкового аналізу в сучасних умовах. *Наукові записки. Серія "Економіка"*. 2009. Вип.11. С. 95-101.

142. Лучишин Л.М. Фіскальна роль місцевого оподаткування у структурі доходів місцевих бюджетів України. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку*. 2019. Вип. 2. С. 61-69.

143. Лучко М. Р. Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 15 – 22.

144. Любченко О. Ефективність податкової системи напряму пов'язана з добровільною сплатою податків. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/441268.html>

145. Максимова В. Ф., Артюх О. В. Облік у системі оподаткування: навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ, 2013. 267 с.

146. Малкіна Я. Д. Бухгалтерський облік та аналіз розрахунків за податковими зобов'язаннями банків України: дис. ... канд. екон. наук. 08.00.09. Київ, 2021. 307 с.

147. Малюга Н.М., Нагірняк М.Ф. Нікчемні правочини: податкові ризики та шляхи їх мінімізації в системі бухгалтерського обліку. *100-річчя Поліського національного університету: здобутки, реалії, перспективи* : збірник праць учасників Міжнародної науково-практичної конференції (1 листопада 2022 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2022. С. 184 – 186. URL: <https://surl.li/bqsahp>

148. Маренич Т. Г. Господарська операція як первинна одиниця спостереження в бухгалтерському обліку. *Бізнес-інформ*. 2017. № 3. С. 331 – 335.

149. Матвійчук Л., Олійник Л. Податкове навантаження вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану: методичний аспект. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*, 2022. № 306 (3). С. 192-198. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-306-3-28>

150. Мачак Т., Ткаченко О., Дубина О. Поняття та порядок складання податкової звітності підприємств. *Економіка та суспільство*. 2023. № 48. URL : <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-48-20>

151. Мелень О.В., Скуменко Г.В. Організація податкового обліку та формування податкової політики на підприємстві. *Інфраструктура ринку*. 2021. № 60. С. 217-221. URL: [http://www.market-infr.od.ua/journals/2021/60\\_2021/40.pdf](http://www.market-infr.od.ua/journals/2021/60_2021/40.pdf)

152. Методика нормативної грошової оцінки земельних ділянок : Постанова Кабінету Міністрів України від 03 листопада 2021 р. № 1147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2021-%D0%BF#top>

153. Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати інших податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на податкові органи: Наказ Державної податкової служби України від 18 березня 2024 р. № 231. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/print-78830.html>

154. Методика розрахунку показника структурної статистики «Додана вартість за витратами виробництва»: Наказ Державної служби статистики України від 22 грудня 2011 р. № 365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0365832-11#n12>

155. Методичні рекомендації щодо організації корпоративного управління в банках України: Рішення Національного банку України від 03 грудня 2018 р. № 814-рш. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

156. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1>

157. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: Рішення Рахункової палати від 22 вересня 2015 р. № 5-5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#top>

158. Методичні рекомендації з фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій з товарами : лист Державної фіскальної служби України від 16 травня 2016 р. № 16872/7/99-99-14-02-02-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1687872-16#n11>

159. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 15 червня 2011 р. № 720. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/view/MF11044?an=1&ed=2011\\_06\\_15](https://ips.ligazakon.net/document/view/MF11044?an=1&ed=2011_06_15)

160. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 25 червень 2003 р. № 422. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03#top>

161. Методичні рекомендації щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України: Постанова Національного банку України від 28 березня 2007 р. № 98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

162. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 р. № 433. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1>

163. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#top>

164. Методичні рекомендації щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю. Наказ Державної фіскальної служби України від 17 липня 2015 р. № 511. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0511872-15#Text>

165. Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи. Наказ Державної фіскальної служби України від 12 жовтня 2016 р. № 856. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0856872-16#Text>

166. Методичні рекомендації щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України: Наказ Державної податкової служби України від 14 червня 2012 р. № 516. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0516837-12#Text>

167. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання : Наказ Державної податкової служби України від 27 червня 2012 р. № 553. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0553837-12#n8>

168. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику державного підприємства та акціонерного товариства: Наказ

Міністерства аграрної політики України від 22 червня 2016 р. № 217. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0217730-16#top>

169. Михайлов М. Г., Глушаченко А. І., Гончар В. П., Болмат Г. А. Бухгалтерський облік (теорія): навч. посібник / за ред. М. Г. Михайлова. К.: Центр учбової літератури, 2007. 248 с.

170. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), видання 2023 р. Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів. URL: [https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-03/2023%20IESBA%20NB\\_Ukrainian\\_Secure.pdf](https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-03/2023%20IESBA%20NB_Ukrainian_Secure.pdf)

171. Міжнародний стандарт аудиту 520 "Аналітичні процедури". URL: [https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr\\_IAASB\\_NB\\_2020-Part\\_%D0%86.pdf](https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_NB_2020-Part_%D0%86.pdf)

172. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «я». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2016\\_ukr\\_2024.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2016_ukr_2024.pdf)

173. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text)

174. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2005\\_ukr\\_2023.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2005_ukr_2023.pdf)

175. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. Міністерство фінансів України: офіційний вебпортал. URL: [https://mof.gov.ua/uk/international\\_agreements\\_of\\_ukraine\\_on\\_avoidance\\_double\\_taxation-543](https://mof.gov.ua/uk/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543)

176. Міжнародні стандарти фінансової звітності та Концептуальна основа фінансової звітності. Міністерство фінансів України : офіційний веб-портал. URL:

[https://mof.gov.ua/uk/translation\\_of\\_international\\_financial\\_reporting\\_standards\\_of\\_2024-736](https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_of_2024-736)

177. Міністерство економіки України : Офіційний вебпортал. URL: <https://me.gov.ua>

178. Міністерство фінансів України : Офіційний вебпортал. URL: <https://www.mof.gov.ua>

179. Мних Є.В., Барабаш Н.С. Фінансовий аналіз. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т. 2014. 536 с.

180. Можаровський М.Ю. Теоретико-правовий аналіз визначення поняття «комплаєнс» та його видів. *Право.ua*. № 2. 2021. С. 139 – 148. <https://rikinstitute.com/wp-content/uploads/2021/10/compliance-mozharovskyj.pdf>

181. Мороз Ю. Ю. Облік податкових платежів підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип. 1. С. 196 – 207.

182. Мороз Ю. Ю., Нагірняк М. Ф. Фіктивні господарські операції в сфері оподаткування як об'єкти бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2023. № 11. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.23>

183. Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск № 4. URL: <http://global-national.in.ua>

184. Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. Застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 2 (07). С. 285-291.

185. Нагірняк М. Попередження фактів приховування об'єктів оподаткування через виявлення механізмів, форм і способів ухилення від сплати податків. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу: зб. праць учасників Міжнар. наук.-практ. конф. (10 листоп. 2022р.)*. Житомир: Поліський національний університет, 2022. С. 86 – 89.

186. Нагірняк М. Ф. Податковий контроль: визнання та інтерпретація як

інструменту забезпечення надходження податкових платежів до бюджетів України. *Наукові читання – 2023*: зб. наукових праць працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених ННІ менеджменту, бізнесу і права Поліського національного університету. Житомир: Поліський національний університет, 2023. С. 204 – 208.

187. Нагірняк М. Ф. Аналітичні процедури в податковому контролі. *Актуальні питання фінансової інклюзії в умовах цифровізації соціально-економічних систем: європейський вектор, виклики та перспективи*: II Міжнародна науково-практична конференція (17-18 лютого 2025 року). Запоріжжя : Таврійський державний агротехнологічний університет імені Дмитра Моторного. 2025. С. 402 – 406.

188. Нагірняк М. Ф. Бухгалтерський облік в системі попередження та виявлення фактів приховування податкових платежів: історико-функціональний підхід. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 63/2024. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-61>

189. Нагірняк М. Ф. Бухгалтерський облік об'єктів оподаткування податку на додану вартість: обліково-податковий історичний аспект. *Вплив інноваційних змін на розвиток суспільства: управлінські та соціально-економічні аспекти (присвячена Дню Науки)*: всеукр. наук.-практ. on-line конф. здоб. вищ. освіти і мол. уч. (Житомир, 13–17 травня 2024 року). Житомир: Державний університет «Житомирська політехніка». С. 250 – 251. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/06/sekcija-1-1.pdf>

190. Нагірняк М. Ф. Облікове забезпечення формування суб'єктами господарювання податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 22. С. 185 – 190. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.22>

191. Нагірняк М. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення управлінського контролю податковими витратами і податковими зобов'язаннями. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 1(207). DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2024-1\(107\)-120-129](https://doi.org/10.26642/jen-2024-1(107)-120-129)

192. Нагірняк М.Ф. Податкова безпека та її вплив на інформаційно-облікове забезпечення контролю за податковими зобов'язаннями платників податків. *Підприємництво і торгівля*. 2024. № 40. DOI: <https://doi.org/10.32782/2522-1256-2024-40-11>

193. Нагірняк М.Ф. Податкова та облікова політика в сфері оподаткування прибутку. *Менеджмент та маркетинг як фактори розвитку бізнесу* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції 17-19 квітня 2024 р. у 2 т. / відп. ред. та упоряд. В. В. Храпкіна, К. В. Пічик. Київ: Видавничий дім «Києво-Могилянська академія», 2024. Т.1.С. 592 – 594. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/handle/123456789/30094>

194. Нагірняк М.Ф. Поняття фіктивних господарських операцій як об'єктів бухгалтерського обліку. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу*: тези виступів IV Міжнар. наук.-практ. конф. (9-10 листопада 2023 р.). Житомир: Житомирська політехніка, 2023. С. 239. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/12/239.pdf>

195. Нагірняк М. Облік об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу*: тези виступів V Міжнар. наук.-практ. конф. (6-7 листопада 2023 р.). Житомир: Житомирська політехніка, 2024. С. 262 – 263. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/11/262.pdf>

196. Нагірняк М. Облікове забезпечення оцінювання податкового навантаження суб'єктів господарювання. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін*: Збірник наукових праць VII Всеукраїнської науково-практичної конференції (31 жовтня 2024 р.). Полтава: ПДАУ, 2024. С. 541 – 543. URL: <https://drive.google.com/file/d/1D0af4IRnGzC4hrV5tDD6-TG-TiklPBR4/view>

197. Нагірняк М. Податковий контроль як інструмент протидії ухиленню від сплати податків. *Актуальні аспекти розвитку обліку, контролю, фінансів та бізнес-адміністрування суб'єктів господарювання*: міжнародна наук.-практ. конф. здобувач. вищої освіти і мол. вчених (27-28 листопада 2024 р.) : зб.

тез. Львів : СПОЛОМ, 2024. С. 129-131. URL: <https://sci.ldubgd.edu.ua/bitstream/123456789/15263/1/2024%20%D0%97%D0%91%D0%86%D0%A0%D0%9D%D0%98%D0%9A%21.pdf>

198. Нагірняк М. Система податково-облікового комплаєнсу платників податків для забезпечення достовірності адміністрування податкових платежів. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : Матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1. Полтавський державний аграрний університет (25 березня 2025 р.). Полтава, 2025. С. 535 – 537.

199. Найда А. В, Коваленко А.О. Сутність податкового навантаження: теоретичний аспект. *Актуальні аспекти розвитку науки і освіти*: тези доп. I Міжнар. наук.-практ. конф. НПП та молодих науковців (м. Одеса, 13-14 квітня 2021 р.). ОДАУ. С. 454-456.

200. Наукометрична база даних Scopus. URL: <https://www.scopus.com/>

201. Національна стратегія доходів до 2030 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy\\_2030\\_.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf)

202. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

203. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України 31.12.99 N 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#top>.

204. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова звітність": Наказ Мінфіну України від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#top>

205. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 (у редакції наказу

Міністерства фінансів України від 03.10.2007 р. № 1100). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text>

206. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України 28 травня 1999 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#top>

207. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#top>

208. Національний класифікатор НК 018:2023: Наказ Міністерства економіки від 16 травня 2023 р. № 3573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3573930-23#Text>

209. Нечипорук Н.В. Бухгалтерський облік земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження: дис..... канд. екон. наук. 08.00.09. Київ: Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2018. 300 с.

210. Новік О.І. Тлумачення поняття «податкове навантаження» у вітчизняній та зарубіжній літературі. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 756–762.

211. Новіков М.А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 2. С. 284-288.

212. Нужна О.А. Проблеми формування облікової політики підприємства в цілях оподаткування. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 1 (3). С. 168–173.

213. Онищенко В. Як вести облік земельних ділянок. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/446-yak-vesti-oblk-zemelnih-dlyanok>

214. Оністрат А. А. Організаційно-методологічні та методичні спрямування обліку і аналізу в системі оподаткування (на прикладі акціонерних товариств в Україні): автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2005. 20 с.

215. Оніщик А. В. Економічна природа фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2018. № 3 (102). С. 40 – 46.

216. Орлова О. Поняття та елементи господарського обліку, їх взаємозв'язок. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Серія: Юридичні науки*. 2012. Вип. 93. С. 114 – 120.

217. Осаволюк О. О. Податковий комплаєнс: теоретичні аспекти та законодавче закріплення. *Juris Europensis Scientia*. Випуск 3. 2023. С. 58-62.

218. Осадча О. О. Аналіз системи оподаткування підприємства в контексті сучасних економічних трансформацій. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2014. № 1(65). С. 284-293.

219. Осадча О.О., Бабчанік Ю.В. Ефективна облікова політика як інструмент податкового планування підприємства. *Вісник НУВГП*. 2024. № 2(106). С. 102- 113.

220. Островерха Р.Е. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку: організаційний аспект. *Економічний вісник. Серія «Фінанси, облік, оподаткування»*. 2017. № 1. С. 167–175.

221. Офіс генерального прокурора України : Офіційний веб-портал. URL: <https://www.gp.gov.ua/>

222. Парасій-Вергуненко І., Безверхий К., Григоревська О., Матюха М., Юрченко О., Грищенко Н. Аналітичні процедури в системі антикорупційного аудиту для забезпечення економічної безпеки підприємства. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2024. № 4(57). С.82–97.

223. Перепелиця М. О. Підстави визначення об'єкта оподаткування. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Юридичні науки*. 2015. Вип. 3(2). С. 135-139.

224. Питель С. Облікова політика як інструмент податкового планування. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 138–140.

225. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів

України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#n13>

226. Плахтій Т. Ф. Об'єкти обліку розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства. *Облік і фінанси*. 2012. № 1. С. 46 – 51 .

227. Побережець О. В., Гусєв А. О. Фінансовий аналіз як інструмент оптимізації податкового навантаження підприємства. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2020. Т. 20, вип. 3. С. 122-133

228. Податкове законодавство. Офіційний веб-портал Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/>

229. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

230. Подолянчук О. А. Облікова політика податків та зборів. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/13088.pdf>

231. Подолянчук О.А., Коваль Н. І., Гудзенко Н. М. Облікове забезпечення податкових розрахунків сільськогосподарських товаровиробників: особливі операції: монографія. Вінниця : ТОВ "Друк", 2022. 256 с.

232. Положення про авторизацію осіб, які мають намір провадити діяльність з надання інформаційних послуг на ринках капіталу та організованих товарних ринках, та умови провадження такої діяльності: Рішення НКЦПФР від 27 вересня 2018 р. № 670. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1371-18/ed20180927#n28>

233. Положення про вимоги до системи корпоративного управління та системи внутрішнього контролю фінансової компанії та Змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України: Постанова Національного банку України від 27 грудня 2024 р. № 185. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0185500-24/ed20241227#n37>

234. Положення про вимоги до системи управління надавача фінансових платіжних послуг: Постанова Національного банку України від 10.10.2024 № 123. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0123500-24/ed20241010#n35>

235. Положення про головних бухгалтерів підприємств, установ, організацій, що належать до сфери управління Держводгоспу України : наказ Державного комітету України по водному господарству від 4 квітня 2005 р. № 90. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0090574-05#Text>

236. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 05 травня 1995 р. № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

237. Положення про здійснення банками фінансового моніторингу: Постанова Національного банку України 26 червня 2015 р. № 417. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0417500-15/ed20170531#n28>

238. Положення про ліцензування Експортно-кредитного агентства, умови провадження ним діяльності та порядок здійснення державного нагляду за його діяльністю: Постанова Національного банку України від 06 січня 2023 р. № 1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0001500-23/ed20230106#n54>

239. Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України : Постанова Правління Національного банку України від 30 грудня 1998 р. № 566 (втратила чинність від 04.07.2018 р.). URL: <http://surl.li/eqgxl>

240. Положення про організацію системи управління ризиками в банках України та банківських групах: Постанова Національного банку України від 11 червня 2018 р. № 64. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0064500-18/ed20180611#n35>

241. Положення про порядок атестації фахівців з питань ринків капіталу та організованих товарних ринків Рішення НКЦПФР від 25 червня 2020 р. № 319. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0868-20/ed20200625#n37>

242. Попелюк В., Мустафаєв Ю. До питання недійсності господарського договору з підстав учинення господарських операцій з ознаками фіктивності (нереальності). *Юридичний вісник*. 2020. № 2. С. 73 – 80.

243. Порядок взяття на облік та зняття з обліку фінансових агентів, які є підзвітними фінансовими установами для цілей багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові

рахунки та загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки: Наказ Міністерства фінансів України від 30 серпня 2023 р. № 468. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1618-23#Text>

244. Порядок встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» (загальний) : Наказ Міністерства фінансів України від 18 січня 2022 р. № 19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#n23>

245. Порядок заповнення податкової накладної: Наказ Мінфіну України від 31 грудня 2015 р. № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text>

246. Порядок заповнення та подання фінансовими агентами звіту про підзвітні рахунки відповідно до багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки: Наказ Міністерства фінансів України від 25 вересня 2023 р. № 516. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1774-23#top>

247. Порядок застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information): Наказ Міністерства фінансів України від 26 травня 2023 р. № 282. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1090-23#Text>

248. Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#top>

249. Порядок обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 р. № 1588. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#top>

250. Порядок обліку платників податків і зборів : Наказ Державної податкової адміністрації України 22 грудня 2010 р. № 979. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1439-10#Text>

251. Порядок 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 грудня 2010 р. № 1233. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF#top>

252. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text>

253. Порядок проведення загальнонаціональної (всеукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення : Постанова Кабінету Міністрів України від 07 лютого 2018 р. № 105. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/105-2018-%D0%BF#n14>

254. Порядок реалізації експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 липня 2024 р. № 854. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-%D0%BF#Text>

255. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 р. № 524. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text>

256. Порядок функціонування єдиного рахунка та виконання норм статті 35-1 Податкового кодексу України центральними органами виконавчої влади. Постанова Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2020 р. № 321. URL: <http://surl.li/oekxd>

257. Правила пожежної безпеки на ринках України : Наказ Міністерства внутрішніх справ України від 06 червня 2017 р. № 470. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0795-17#Text>

258. Про акціонерні товариства: Закон України від 27 липня 2022 р. № 2465-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#top>

259. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

260. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ: Наказ Державної фіскальної служби України від 28 липня 2015 р. № 543. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0543872-15#n20>

261. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 18 березня 2004 р. № 1629-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1629-15#Text>

262. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06 грудня 2019 р. № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#top>

263. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06 липня 1995 р. № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#top>

264. Про затвердження Вимог (правил) щодо здійснення діяльності з торгівлі цінними паперами: брокерської діяльності, дилерської діяльності, андеррайтингу, управління цінними паперами: Рішення НКЦПФР від 03 листопада 2020 р. № 640. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0062-21/ed20201103#n39>

265. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності на ринку природного газу: Постанова НКРЕКП від 16 лютого 2017 р. № 201. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0201874-17/ed20230302#n1191>

266. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з передачі електричної енергії: Постанова НКРЕКП від 09 листопада 2017 р. № 1388. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1388874-17/ed20221007#n224>

267. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності зі здійснення функцій оператора ринку: Постанова НКРЕКП від 27

грудня 2017 р. № 1466. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1466874-17/ed30000101#n159>

268. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності зі здійснення функцій гарантованого покупця: Постанова НКРЕКП від 27 грудня 2017 р. № 1471. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1471874-17/ed30000101#n99>

269. Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового: Наказ Міністерства фінансів України від 27 листопада 2020 р. № 729. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1241-20#top>

270. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 28 січня 2016 р. № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#top>

271. Про затвердження форми та Порядку складання звіту про платежі на користь держави підприємств, що здійснюють заготівлю деревини: Наказ Міністерства фінансів України від 13 серпня 2020 р. № 499. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0993-20#Text>

272. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>

273. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-В. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#top>

274. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80#Text>

275. Про оцінку земель : Закон України від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>

276. Про податок на додану вартість : Закон України від 03 квітня 1997 р. № 168/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#top>

277. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28 лютого 2019 р. № 2692-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-VIII#Text>

278. Про ринки капіталу та організовані товарні ринки: Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3480-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#Text>

279. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>

280. Про фінансові послуги та фінансові компанії : Закон України від 14 грудня 2021 р. № 1953-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1953-20/ed20211214#n41>

281. Проект «Енергоефективність громадських будівель в Україні» : Угода про грант фонду Е5Р між Україною та Європейським інвестиційним банком № 93.827. [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/971\\_004-21#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/971_004-21#Text)

282. Проскура К. П., Лісовий А. В. Документальне обґрунтування ризиків фіктивності здійснених платниками податків операцій з постачання товарів у податкових перевірках. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2019. № 3. С. 212 – 222.

283. Публічний веб-додаток корпорації Google «Google Trends». URL: <https://trends.google.com/>

284. Рахунки для сплати платежів. Сайт Державної податкової служби України. URL: <http://surl.li/gurhi>

285. Редько О., Редько К. Процедури аудиту як основа професійної практики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 6. С. 45-50

286. Реквізити доходних рахунків в розрізі областей. Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/rekvizyty-dokhidnykh-rakhunkiv-v-rozrizi-oblastei>

287. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). Міністерство фінансів України: офіційний веб-портал. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2017\\_Roadmap\\_BEPS\\_UKRAINE\\_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf)

288. Рекомендації стосовно наведення інформації з окремих питань в актах документальних перевірок вигодонабувачів схемного податкового кредиту : лист Державної фіскальної служби України від 02 листопада 2016 р. № 35277/7/99-99-14-02-02-17. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DFS04706>

289. Резнікова В. Посередництво в економіці та господарському праві України. *Господарське право*. 2009. № 11. С. 74 – 77.

290. Рижий А.В. Правове регулювання місцевих податків та зборів в умовах децентралізації : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя. 2021. 224 с.

291. Роз'яснення щодо показників форми державного статистичного спостереження № 1-підприємництво (річна) "Структурне обстеження підприємства" : Роз'яснення Державної служби статистики України від 01 липня 2024 р. № 19.1.2-12/17-24. URL: [https://www.lv.ukrstat.gov.ua/ukr/sr/all\\_blank.php?ind\\_page=sr](https://www.lv.ukrstat.gov.ua/ukr/sr/all_blank.php?ind_page=sr)

292. Романова Г. С. Правове регулювання обліку об'єкту оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків. 2015. 20 с.

293. Русін В. М. Місцеві податки і збори та їх роль у фінансовому забезпеченні реалізації власних повноважень органів місцевого самоврядування. *Фінансова система України. Наукові записки. Серія "Економіка"*. 2011. Вип.17. С. 106-112.

294. Савченко А. О. Адміністративно-правовий механізм справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.07. Тернопіль. 2019. 229 с.

295. Савченко В. М., Кононенко Л. В., Пальчук О. В. Сучасний стан, проблеми та перспективи обліку розрахунків за податками та платежами некомерційних комунальних підприємств – закладів охорони здоров'я. *Економічний простір*. 2021. № 171. С. 99 – 105.

296. Савченко О.С. Податковий аспект формування та застосування облікової політики сільськогосподарськими товаровиробниками. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. Вип. 22 (2). С. 360–365.

297. Самаєва Ю. Скільки країна щороку втрачає на схемах. *Дзеркало тижня*. 2021. 10 березня. URL:<https://zn.ua/ukr/macrolevel/koruptsijnij-kalkuljator.html>

298. Святаш С. В. Податкове рахівництво як базова складова управління податками. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. № 2. С. 108-111.

299. Сидор І.П., Карпишин Н.І. Місцеве оподаткування в Україні в контексті фінансового забезпечення суспільних послуг. *Ефективна економіка*. 2020. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8182>

300. Сирцева С., Чебан Ю. Відповідність обліку: інституційний підхід до забезпечення якості облікової інформації підприємства. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2021. № 7 (2). С. 210-218. URL: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2021-7-2-210-218>

301. Січеславський І. Критерії нереальності господарських операцій з точки зору ДФС та судова практика. URL: <https://news.dtki.ua/law/jurisprudence/49604-kriteriyi-nerealnosti-gospodarskoji-operacij-i-z-tocki-zoru-dfs-ta-sudova-praktika>

302. 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 і управління*. 2019. Т. 30(69). № 4(2). С. 146-153.

303. Сміт А. Дослідження про природу і причини багатства народів / пер. з англ. Київ: Наш формат, 2018. 736 с.

304. Смолов К. Співвідношення понять «правочин» та «господарська операція» в контексті здійснення адміністративного судочинства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 9. С. 92 – 99.

305. Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки. *Фінанси України*. 2006. № 9. С. 65 – 81.

306. Сошка Н. В. Податкові надходження у механізмі формування місцевих бюджетів в Україні : дис. ... канд. екон. наук. 08.00.08. Київ. 2015. 206 с.

307. Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств: Наказ Мінфіну України від 19.04.2001 р. № 186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01#top>

308. Стандарт № 1 «Корпоративне управління в професійних учасниках ринків капіталу та організованих товарних ринків. Основні поняття та терміни»: Рішення НКЦПФР від 30 грудня 2021 р. № 1288. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0261-22/ed20211230#n101>

309. Сурніна К.С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія та організація: автореф. дис... докт. економ. наук. 08.00.09. Київ, 2012. 36 с.

310. Теловата М. Т., Пантелєєв В. П., Безверхий К. В., Григорєвська О. О., Ковач С. І., Юрченко О. А. Облік і звітність в оподаткуванні : навч. посібн. для студ. закл. вищ. освіти спец. 071 "Облік і оподаткування". Київ : НАСОА, 2019. 508 с.

311. Типи об'єктів оподаткування : офіційний веб-портал Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/127294.html>

312. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Постанова Кабінету міністрів України від 26 січня 2011 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text>

313. Ткачик Л. П. Особливості здійснення податкового аналізу на підприємстві. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2011. Вип. 7(2). С. 363-370.

314. ТОП-10 практичних рекомендацій з комплаєнс-безпеки бізнесу. [https://biz.ligazakon.net/news/234970\\_top-10-praktichnikh-rekomendatsy-z-komplans-bezpeki-bznesu](https://biz.ligazakon.net/news/234970_top-10-praktichnikh-rekomendatsy-z-komplans-bezpeki-bznesu)

315. У Мінекономіки підраховали, яка частина української економіки перебуває «в тіні». *Файненс.юа*. 2024. 26 червня. URL: <https://news.finance.ua/ua/u-minekonomiky-pidrahuvaly-yaka-chastyna-ukrains-koi-ekonomiky-perebuvaye-v-tini>

316. Угода між Україною та Європейським Союзом про участь України у програмі Європейського Союзу для співробітництва в галузі оподаткування "Fiscalis": Міжнародний документ від 05 вересня 2022 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_010-22#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_010-22#Text)

317. Угода між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США “Про податкові вимоги до іноземних рахунків” (FATCA): Міжнародний документ від 07 лютого 2017 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840\\_005-17#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_005-17#Text)

318. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 27 червня 2014 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#top](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#top)

319. Україна успішно здійснила перший міжнародний автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. Міністерство фінансів України: офіційний веб-портал. URL: [https://mof.gov.ua/uk/news/ukraina\\_uspishno\\_zdiisnila\\_pershii\\_mizhnarodnii\\_avtomatichnii\\_obmin\\_informatsiieiu\\_pro\\_finansovi\\_rakhunki-4813](https://mof.gov.ua/uk/news/ukraina_uspishno_zdiisnila_pershii_mizhnarodnii_avtomatichnii_obmin_informatsiieiu_pro_finansovi_rakhunki-4813)

320. Український портал про фінанси і інвестиції Minfin.com.ua. URL: <https://minfin.com.ua/>

321. Ухвала Вищого адміністративного суду України № К/800/65251/14 від 10 березня 2015 р. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43113999>

322. Фролова Н. Б. Порівняльний аналіз факторів ухилення від сплати податків в Україні та США. *Економіка і прогнозування*. 2014. № 3. С. 148-156. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econprog\\_2014\\_3\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econprog_2014_3_14).

323. Хмелевська А.В., Ковтун І. В. Бухгалтерський облік: курс лекцій. Хмельницький : ХНУ, 2006. 154 с.

324. Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Суліменко Л. А. Фінансовий аналіз. Житомир: ЖОО ГО “Спілка економістів України”. 2012. 609 с.

325. Цаль-Цалко Ю. С., Нагірняк М. Ф. Українські перспективи іноземного інвестування: стан, об'єкти, контролювання бізнесу та облік. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 4. С. 39-47. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.4.39>

326. Цаль-Цалко Ю., Нагірняк М. Облікове забезпечення визначення рівня рентабельності контрольованих операцій в оподаткуванні. *Наукові читання 2023. Розвиток обліково-аналітичних, контрольних і податкових аспектів управління: європейський вектор* : зб. матеріалів наук.- практ. конф. науково-педагогічних працівників, докторантів та аспірантів (16 травня 2023 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2023. С. 89 – 93. URL: <https://surli.cc/ixzyif>

327. Цаль-Цалко Ю.С., Мороз Ю.Ю., Цегельник Н.І. Прибуток як об'єкт бухгалтерського обліку для оцінювання результатів господарювання та оподаткування бізнесу в Україні. *Сучасні виклики та тенденції розвитку обліку, оподаткування, аудиту і звітності в Україні й світі*: колективна монографія. Житомир: ПП «Рута», 2020. С. 162-182.

328. Цап В.Д. Контроль податкового навантаження за платниками податків контролюючими органами. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2018. № 2(37). С. 236-243.

329. Цегельник Н. І. Формування об'єктів оподаткування в бізнесі: визнання, облік та контроль. *Підприємництво і торгівля* : збірник наукових праць Львівського торговельно-економічного університету, 2024. Вип. 40. С. 109-116. DOI: 10.32782/2522-1256-2024-40-14

330. Цегельник Н. І. Формування об'єктів оподаткування місцевих податків і зборів, їх облік, контроль і аналіз. *Ефективна економіка*. 2024. № 11. URL: <https://www.nauka.com.ua/index.php/ee/article/view/5102/5146>

331. Цегельник Н. Облікове забезпечення та ризики формування бази оподаткування для обчислення податків в бізнесі. *Економіка та суспільство*, 2024. № 63. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4185/4114>

332. Чижевська Л. В., Поліщук І. Р., Сарган С. С. Облікова політика як інструмент управління фінансовими результатами підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2022. № 3(53). С. 34–40. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2022-3\(53\)-34-40](https://doi.org/10.26642/pbo-2022-3(53)-34-40)

333. Чижевська Л.В., Затока Т.В. Підходи до оподаткування окремих операцій неприбуткових організацій: український та міжнародний досвід. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу*. 2022. № 1 (51). С. 23-28

334. Чирва А.А. Облік податку на доходи фізичних осіб: історичний аспект та сьогодення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 6. С. 910 – 914.

335. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: Знання, 2004. 447 с.

336. Швидка Т., Халецька К. Комплаєнс-контроль у системі корпоративного управління господарськими товариствами. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 12. С. 85–90.

337. Шиш А. М. Аналіз розвитку податкових відносин : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2002. 245 с.

338. Шулярєнко С.М., Ковова І.С. Податкове навантаження: підходи до визначення та їх інформаційне забезпечення. *Економіка і управління*. 2024. № 55. С. 87 – 96.

339. Щодо бухгалтерського обліку права постійного користування земельною ділянкою: Лист Мінфіну України від 01 грудня 2005 р. № 31-34000-20-10/25949. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5949201-05#top>

340. Щодо відображення в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних зі сплатою податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: Лист

Міністерства фінансів України від 18 серпня 2015 р. № 31-11410-08-16/26592.  
URL: <https://law.dt-kt.com/lyst-ministerstva-finansiv-ukrayiny-shh-20/>

341. Щодо декларування податкових зобов'язань з акцизного податку: лист Державної податкової служби України від 01 квітня 2024 р. № 9246/7/99-00-21-03-03-07. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/dpa2737?an=&ed=&dtm=&le=>

342. Щодо підприємств, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини: Лист Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України від 14 березня 2018 р. № 35230-06-5/6959, № 04.3-07/22-18. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3523201-18#Text>

343. Щодо підтвердження даних податкового обліку : Лист Вищого адміністративного суду України від 01 листопада 2011 р. №1936/11/13-11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1936760-11#Text>

344. Юрченко Т. Облікове забезпечення управління якістю земель сільськогосподарського призначення. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2017. № 3-4. С. 80-94

345. Юшко С.В. Роль місцевих податків і зборів у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування. *Фінанси України*. 2018. № 1. С. 72-87.

346. Як відбудувувати Україну — соціологічне опитування громадян та представників бізнесу. Трансперенсі Інтернешнл Україна : офіційний веб-портал. URL: <https://ti-ukraine.org/research/yak-vidbudovuvaty-ukrayinu-sotsiologichne-opytuvannya-gromadyan-ta-predstavnykiv-biznesu/>

347. Association of International Certified Professional Accountants: : Офіційний веб-портал. URL: <https://www.aicpa-cima.com/home>

348. Burton J.H. Accounting records for the medical profession (with hints on tax saving). *The Medical press*. 1946. Vol. 215. P. 75 – 78.

349. Compliance and the compliance function in banks: Basel Committee on Banking Supervision. 2005. URL: <https://www.bis.org/publ/bcbs113.pdf>

350. Glossary of Tax Terms. OECD. 2020. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

351. Grytsyshen D., Abramova I., Islamli J. Institutional and legal framework for the functioning of the EU tax systems. *Public Policy and Accounting*. 2025. № 1(11). P. 3–9.

352. Kuzior A., Samusevych Y., Lyeonov S., Krawczyk D., Grytsyshen D. Applying Energy Taxes to Promote a Clean, Sustainable and Secure Energy System: Finding the Preferable Approaches. *Energies*. 2023. Vol.16. Issue 10. <https://www.mdpi.com/1996-1073/16/10/4203>

353. Levytska S., Osadcha O. Risk-oriented approach in the system tax management. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2022. № 24(52). С.39-48.

354. Mazurenko O., Tiutiunyk I., Grytsyshen D., Daño F., Artyukhov A., Rehak R. Good governance: Role in the coherence of tax competition and shadow economy. *Problems and Perspectives in Management*. 2023. № 21(4). P. 757-770.

355. Occupational Fraud 2024: A Report to the Nations. Association of Certified Fraud Examiners. URL: <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtnn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf>

356. Pavelko O., Osadcha O., Myronets M., Los Z., Koshchynets M., Uhryn L. Optimization of forestry indirect and direct taxation in sustainable development conditions. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*. 2023. <https://iopscience.iop.org/article/10.1088/1755-1315/1269/1/012034>

357. Plimpton R. E. An analysis of costs for 10 years of fleet operation. *SAE Technical Papers*, 1924. URL: <https://doi.org/10.4271/240027>

358. Ricardo D. From the principles of political economy and taxation. Canada: Batoche Books, 2005. 333 p.

359. The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. OECD, 2017. Paris: OECD Publishing, 92 p. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>

# Додатки

**Додаток А**

Таблиця А.1

Умовні втрати доходів бюджетів України від окремих схем ухиляння від сплати податків в Україні в розрахунку на рік

млрд грн

Схеми ухиляння від податків	Обсяги доходів	Втрати бюджетів
Порушення митних правил, контрабанда та корупція на кордоні	226-380	70-120
Офшорні схеми	120-200	15-35
Конвентаційні та/або транзитні центри, податковими	90-120	17-25
Контрафакт, нелегальна торгівля	85-105	38-43
Формування схемного податкового кредиту (скрутки)	144-180	24-30
Оренда сільськогосподарських земель для тінювого виробництва сільськогосподарської продукції	24-118	10-47
Заробітна плата у конвертах	220-300	110-150
Спрощена система оподаткування	73-188	7-17

Джерело: узагальнено автором за [73]

**Додаток Б**

Таблиця Б.1

Втрати доходів бюджетів України від податкових пільг

млрд грн

Види податків	Роки					
	2019	2020	2021	2022	2023	
					сума	%
Податок на доходи фізичних осіб	1,7	2,1	1,8	1,6	2,1	3,3
Податок на додану вартість	30,9	26,9	35,8	58,9	46,3	73,7
Податок на майно	9,2	13,3	13,4	15,8	14,2	22,6
Інші податки	0,9	0,1	0,1	0	0,2	0,3
Разом	42,7	42,4	51,1	76,3	62,8	100,0

Джерело: узагальнено автором за [228]

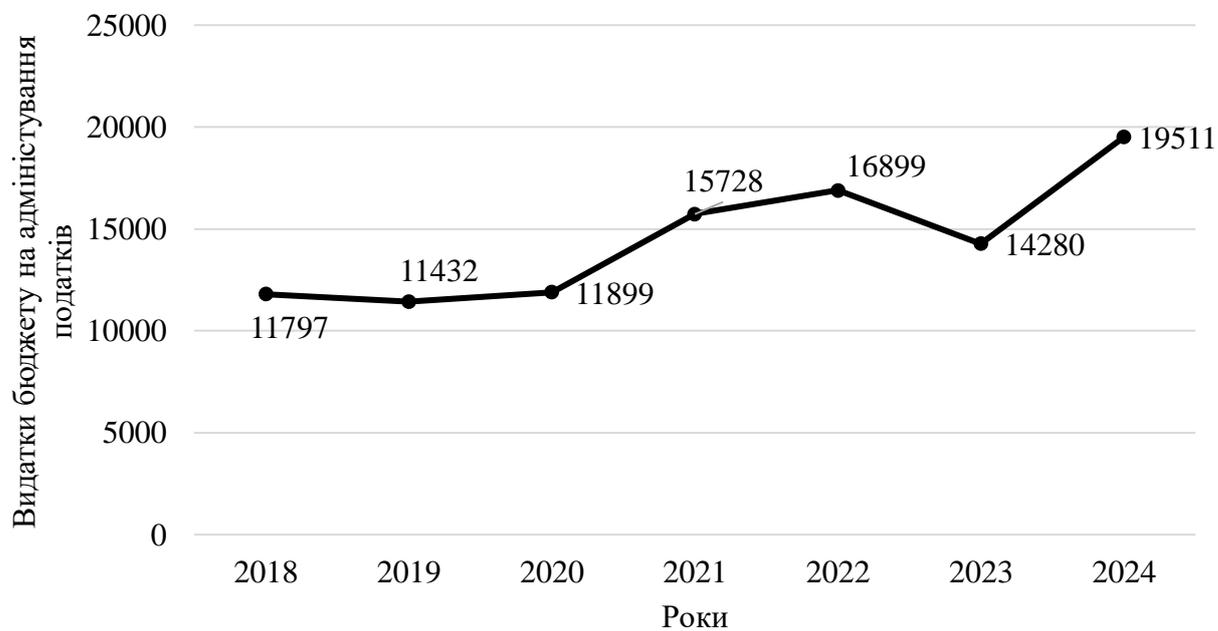


Рис. В.1. Динаміка витраток Державного бюджету України на адміністрування податкових надходжень до бюджетів України, млн грн

*Джерело:* узагальнено автором за [37; 80]



Рис. Г.1. Бюджетна система України як інструмент акумулювання коштів податкових надходжень платників податків за відповідними рівнями бюджетів

*Джерело:* узагальнено автором за [29]

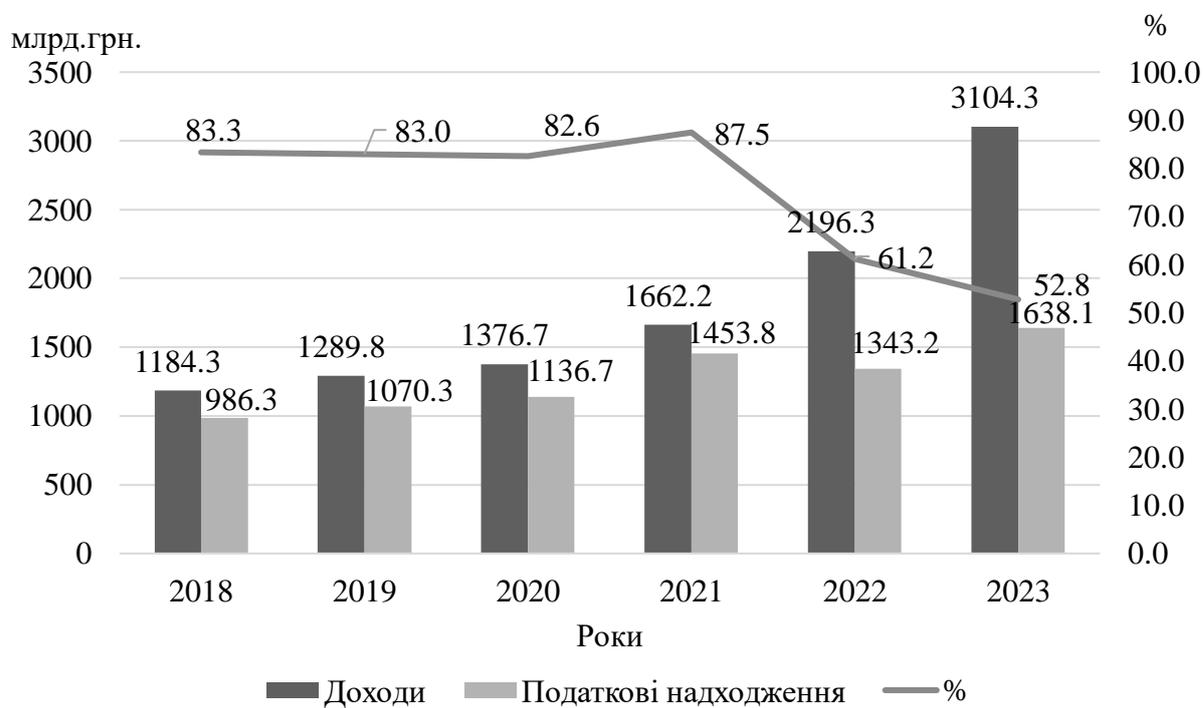


Рис. Д.1. Динаміка обсягів податкових надходжень та їх рівень в доходах Зведеного бюджету України

Джерело: узагальнено автором за [37]

Таблиця Е.1

## Динаміка номінальних податкових надходжень до зведеного бюджету України

Роки	Номінальні податкові надходження України					
	млрд.грн.			млрд.дол. США за даними Світового банку та МВФ		
	сума	приріст	%	сума	приріст	%
2012	360,6			45,0		
2013	354,0	-6,6	-1,8	44,6	-0,4	-0,9
2014	367,5	13,5	3,8	30,9	-13,7	-30,7
2015	507,6	140,1	38,1	23,2	-7,7	-24,9
2016	650,8	143,2	28,2	25,5	2,3	9,9
2017	828,2	177,4	27,3	31,2	5,7	22,4
2018	986,3	158,1	19,1	36,3	5,1	16,3
2019	1070,3	84,0	8,5	41,4	5,1	14,0
2020	1136,7	66,4	6,2	42,2	0,8	1,9
2021	1453,8	317,1	27,9	53,2	11,0	26,1
2022	1343,2	-110,6	-7,6	41,9	-11,3	-21,2
2023	1638,1	294,9	22,0	44,8	2,9	6,9

Джерело: узагальнено автором за [178]

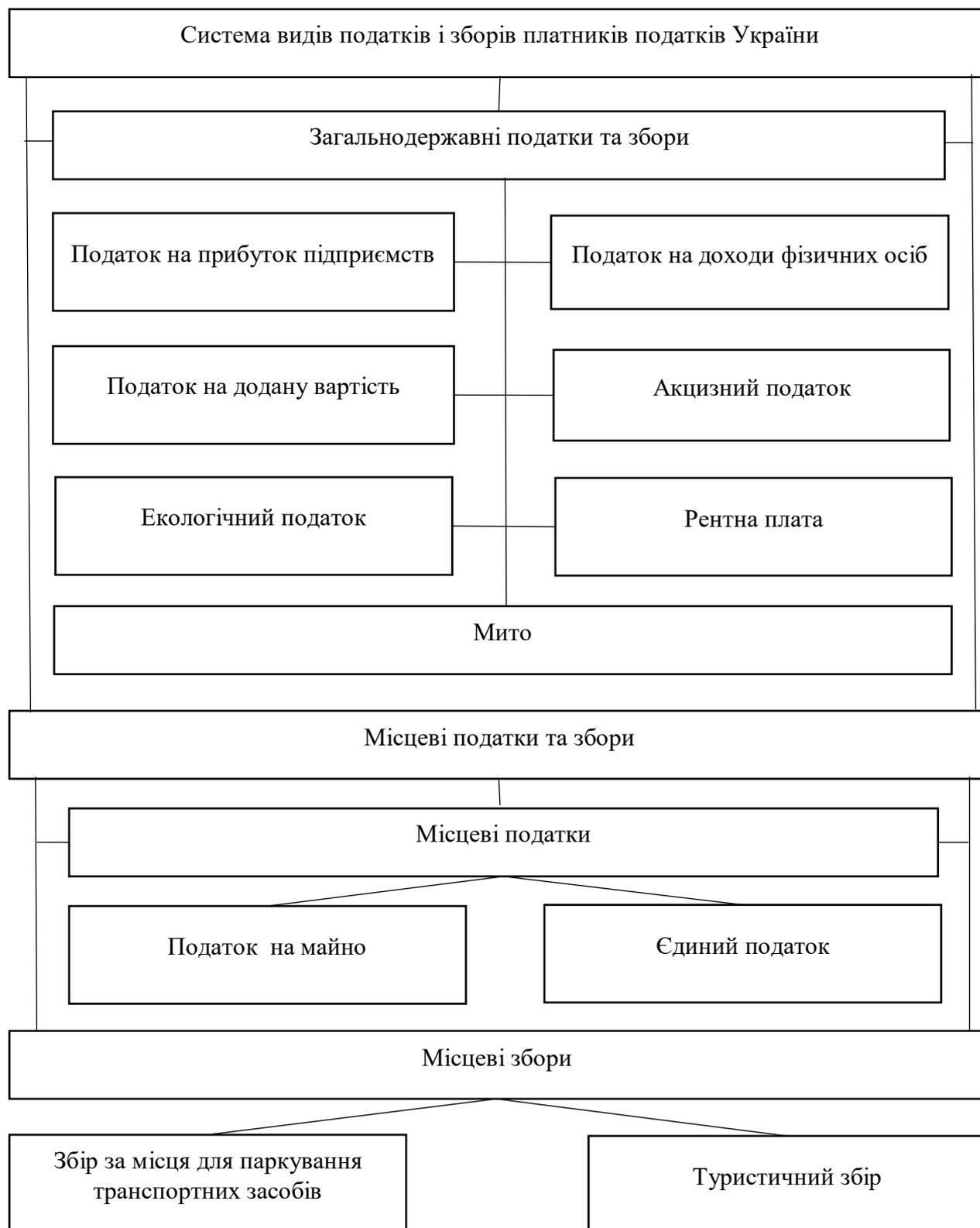


Рис. Ж.1. Система видів податків і зборів платників податків України

Джерело: узагальнено автором за [229].

Таблиця И.1

## Структура податкових надходжень до Зведеного бюджету України

млрд грн

Податки	Роки				Структурні зрушення, відсоткові пункти
	2021		2023		
	сума	%	сума	%	
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	513,6	35,3	655,6	40,0	4,7
• податок та збір на доходи фізичних осіб	349,8	24,1	496,3	30,3	6,2
• податок на прибуток підприємств	163,8	11,3	159,3	9,7	-1,6
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	83,9	5,8	66,3	4,0	-1,8
• рентна плата за користування надрами загальнодержавного значення	82,2	5,7	60,3	3,7	-2,0
Внутрішні податки на товари та послуги	716,8	49,3	770,5	47,0	-2,3
• акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	85,0	5,8	94,3	5,8	0,0
• акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	87,0	6,0	81,4	5,0	-1,0
• податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	155,8	10,7	214,6	13,1	2,4
• податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів	380,7	26,2	366,2	22,4	-3,8
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	38,2	2,6	40,6	2,5	-0,1
Місцеві податки та збори, що сплачуються (перераховуються) згідно з Податковим кодексом України	89,9	6,2	100	6,1	-0,1
Інші податки та збори	11,4	0,8	5,1	0,4	-0,4
Разом	1453,8	100,0	1638,1	100,0	0

Джерело: розраховано автором за даними [37].

## Видатки державного бюджету України за функціональною класифікацією

млрд грн

Функції	Роки				Структурні зрушення
	2021		2023		
	сума	%	сума	%	
Загальнодержавні функції	206,6	16,0	296,1	7,7	-8,3
Оборона	127,5	9,9	2097,6	54,7	44,8
Громадський порядок, безпека та судова влада	174,4	13,5	574,6	15,0	1,4
Економічна діяльність	181	14,1	134,3	3,5	-10,6
Охорона навколишнього природного середовища	8,2	0,6	5,2	0,1	-0,5
Житлово-комунальне господарство	0,2	0,0	8,4	0,2	0,2
Охорона здоров'я	170,5	13,2	179,3	4,7	-8,6
Духовний та фізичний розвиток	16	1,2	11,8	0,3	-0,9
Освіта	63,8	5,0	60,5	1,6	-3,4
Соціальний захист та соціальне забезпечення	339,3	26,4	469,3	12,2	-14,1
Разом	1287,5	100,0	3837,1	100,0	0,0

Джерело: узагальнено автором за даними [37]

## Видатки місцевих бюджетів України за функціональною класифікацією

млрд грн

Функції	Роки				Структурні зрушення
	2021		2023		
	сума	%	сума	%	
Загальнодержавні функції	46,0	8,3	53,0	8,8	0,5
Громадський порядок, безпека та судова влада	1,7	0,3	16,8	2,8	2,5
Економічна діяльність	112,4	20,2	113	18,7	-1,5
Охорона навколишнього природного середовища	2,4	0,4	1,2	0,2	-0,2
Житлово-комунальне господарство	56,7	10,2	62	10,3	0,1
Охорона здоров'я	33,1	5,9	38,2	6,3	0,4
Духовний та фізичний розвиток	27,4	4,9	26,7	4,4	-0,5
Освіта	249,1	44,7	248,2	41,1	-3,6
Соціальний захист та соціальне забезпечення	28,1	5,0	44,9	7,4	2,4
Разом	556,9	100,0	604,0	100,0	0,0

Джерело: узагальнено автором за даними [37].

## Видатки Зведеного бюджету України за функціональною класифікацією

млрд грн

Функції	Роки				Структурні зрушення
	2021		2023		
	сума	%	сума	%	
Загальнодержавні функції	252,6	13,7	349,1	7,9	-5,8
Оборона	127,5	6,9	2097,6	47,2	40,3
Громадський порядок, безпека та судова влада	176,1	9,5	591,4	13,3	3,8
Економічна діяльність	293,4	15,9	247,3	5,6	-10,3
Охорона навколишнього природного середовища	10,6	0,6	6,4	0,1	-0,4
Житлово-комунальне господарство	56,9	3,1	70,4	1,6	-1,5
Охорона здоров'я	203,6	11,0	217,4	4,9	-6,1
Духовний та фізичний розвиток	43,4	2,4	38,5	0,9	-1,5
Освіта	312,9	17,0	308,6	6,9	-10,0
Соціальний захист та соціальне забезпечення	367,3	19,9	514,1	11,6	-8,3
Разом	1844,3	100,0	4440,8	100,0	0,0

Джерело: узагальнено автором за даними [37]

Таблиця Л.1

Підприємства, які віднесли до критичних перешкод ведення бізнесу  
показники «податкова адміністрація» і «ставка податків»

(середні показники за 2008, 2013, 2019 роки, %)

Характеристика бізнесу	Податкова адміністрація	Ставка податку
Виробництво	17	34
Вітчизняне підприємство	22	46
Експортер	7	12
Іноземне підприємство	2	3
Середньо-високі технології	4	8
Великі підприємства	6	10
Низько-технологічне підприємство	13	26
Не експортер	16	37
Невиробничий	7	15
Мікро, малі і середні підприємства	18	38

*Джерело:* узагальнено автором за [66]



## Додаток Н

## Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового аудиту ДПС України платників податків юридичних осіб

Таблиця Н.1

## Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового аудиту ДПС України платників податків юридичних осіб за 2023 рік

Назва області та МУВПП	Кількість перевірок, результати яких узгоджено			Сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис. грн.		
	всього	у тому числі		всього	у тому числі за перевітками	
		планових	позапланових		плановими	позаплановими
АР Крим	0	0	0	0	0	0
Вінницька	614	13	601	85 769	29 789	55 980
Волинська	537	12	525	413 747	37 948	375 799
Дніпропетровська	846	22	824	633 825	135 541	498 284
Донецька	5	1	4	41 959	41 938	21
Житомирська	405	6	399	96 800	48 331	48 469
Закарпатська	219	10	209	71 432	32 599	38 833
Запорізька	383	8	375	2 110 748	116 486	1 994 262
Івано-Франківська	326	10	316	76 093	35 142	40 951
Київська	557	8	549	525 696	140 024	385 672
Кіровоградська	293	6	287	232 951	176 332	56 619
Луганська	1	0	1	35 389	27 831	7 558
Львівська	1 239	25	1 214	305 439	112 279	193 160
Миколаївська	258	11	247	100 195	76 627	23 568
Одеська	1 227	24	1 203	1 610 877	1 300 245	310 632
Полтавська	437	20	417	106 887	76 726	30 161
Рівненська	359	15	344	64 917	22 638	42 279
Сумська	349	20	329	85 993	30 565	55 428
Тернопільська	515	9	506	47 676	4 947	42 729
Харківська	976	46	930	322 523	179 570	142 953
Херсонська	6	3	3	10 503	6 762	3 741
Хмельницька	312	3	309	63 240	37 750	25 490
Черкаська	371	4	367	117 209	41 365	75 844
Чернівецька	187	7	180	23 043	3 322	19 721
Чернігівська	296	3	293	66 143	22 737	43 406
м. Київ	2 391	145	2 246	1 810 810	997 743	813 067
м. Севастополь	0	0	0	0	0	0
Центральне МУВПП	175	6	169	606 174	74 128	532 046
Східне МУВПП	90	1	89	307 206	9 746	297 460
Західне МУВПП	94	6	88	294 067	58 792	235 275
Південне МУВПП	147	0	147	39 979	1 827	38 152
Північне МУВПП	118	1	117	95 796	57 089	38 707
Всього	13 733	445	13 288	10 403 086	3 936 819	6 466 267

Джерело: узагальнено автором за даними [228]

Основні показники контрольно-перевірочної роботи  
 Департаменту податкового аудиту ДПС України платників податків  
 юридичних осіб за 2024 рік

Назва області та МУВПП	Кількість перевірок, результати яких узгоджено			Сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис.грн.		
	всього	у тому числі		всього	у тому числі за перевітками	
		планових	позапланових		плановими	позаплановими
АР Крим	0	0	0	0	0	0
Вінницька	516	105	411	285 395	92 899	192 496
Волинська	610	64	546	3 032 699	271 718	2 760 981
Дніпропетровська	618	138	480	1 885 593	331 831	1 553 762
Донецька	32	1	31	28 651	4 372	24 279
Житомирська	329	47	282	190 282	49 457	140 825
Закарпатська	213	33	180	68 613	24 904	43 709
Запорізька	292	2	290	620 635	44 519	576 116
Івано-Франківська	240	46	194	216 933	116 828	100 105
Київська	640	76	564	1 703 056	163 802	1 539 254
Кіровоградська	200	21	179	119 346	39 549	79 797
Луганська	14	8	6	54 607	35 954	18 653
Львівська	1 089	141	948	745 809	126 313	619 496
Миколаївська	234	24	210	268 209	145 014	123 195
Одеська	1 189	134	1 055	1 773 328	325 775	1 447 553
Полтавська	440	97	343	545 350	487 830	57 520
Рівненська	346	75	271	100 402	61 457	38 945
Сумська	408	66	342	132 432	80 738	51 694
Тернопільська	417	78	339	173 192	119 705	53 487
Харківська	983	28	955	346 904	39 461	307 443
Херсонська	2	0	2	6 969	6 801	168
Хмельницька	257	59	198	214 440	67 417	147 023
Черкаська	322	20	302	232 580	151 300	81 280
Чернівецька	278	32	246	94 648	61 344	33 304
Чернігівська	267	24	243	190 089	13 173	176 916
м. Київ	2 548	527	2 021	22 928 933	22 196 659	732 274
м. Севастополь	0	0	0	0	0	0
Центральне МУВПП	241	30	211	1 532 471	380 341	1 152 130
Східне МУВПП	48	3	45	276 438	130 156	146 282
Західне МУВПП	93	17	76	197 723	69 740	127 983
Південне МУВПП	94	11	83	172 264	53 193	119 071
Північне МУВПП	75	10	65	176 611	145 949	30 662
Всього	13 035	1 917	11 118	38 314 602	25 838 199	12 476 403

Джерело: узагальнено автором за даними [228]

## Характеристика терміну «комплаєнс» у нормативних актах України

Джерело	Визначення
Про ринки капіталу та організовані товарні ринки: Закон України від 23.02.2006 р. № 3480-IV [278]	Регламентований внутрішніми документами професійного учасника ринків капіталу та організованих товарних ринків або особи, яка здійснює діяльність, пов'язану з ринками капіталу та організованими товарними ринками, безперервний процес, спрямований на забезпечення та покращення
Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності на ринку природного газу: Постанова НКРЕКП від 16.02.2017 № 201 [265]	Регламентований внутрішніми документами оператора газосховища безперервний процес, спрямований на забезпечення здійснення та покращення господарської діяльності відповідно до нормативно-правових актів, що регулюють функціонування ринку природного газу
Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з передачі електричної енергії: Постанова НКРЕКП від 09.11.2017 № 1388 [266].	Регламентований внутрішніми документами оператора системи передачі безперервний процес, спрямований на забезпечення здійснення та покращення господарської діяльності відповідно до нормативно-правових актів, що регулюють функціонування ринку електричної енергії
Положення про авторизацію осіб, які мають намір провадити діяльність з надання інформаційних послуг на ринках капіталу та організованих товарних ринках, та умови провадження такої діяльності: Рішення НКЦПФР від 27.09.2018 № 670 [232].	Система внутрішніх відносин юридичної особи, спрямована на забезпечення дотримання такою особою вимог законодавства та запобігання його порушенням
Положення про порядок атестації фахівців з питань ринків капіталу та організованих товарних ринків Рішення НКЦПФР від 25.06.2020 № 319 [241].	
Про затвердження Вимог (правил) щодо здійснення діяльності з торгівлі цінними паперами: брокерської діяльності, дилерської діяльності, андеррайтингу, управління цінними паперами: Рішення НКЦПФР від 03.11.2020 № 640 [264].	Регламентований внутрішніми документами торговця динамічний, систематичний внутрішній процес, направлений на забезпечення опису усіх внутрішніх процесів, пов'язаних з провадженням професійної діяльності на фондовому ринку; відповідності внутрішніх документів, що описують внутрішні процеси, пов'язані з провадженням професійної діяльності на фондовому ринку, вимогам законодавства на ринку цінних паперів, стандартів, правил та інших внутрішніх документів саморегулювальної організації, членом якої є торговець, правил фондової біржі, членом якої такий торговець є, або на якій його

	фінансові інструменти допущені до торгів, та ухваленої(го) бізнес-стратегії (бізнес-плану); виконання працівниками торговця вимог його внутрішніх документів, що описують внутрішні процеси, пов'язані з провадженням професійної діяльності на фондовому ринку
Про фінансові послуги та фінансові компанії: Закон України від 14.12.2021 № 1953-IX [280].	Регламентований внутрішніми документами надавача фінансових послуг, а якщо це передбачено спеціальним законом - надавача супровідних послуг, постійний процес, що здійснюється з метою виявлення та запобігання ризикам, які можуть виникати під час здійснення зазначеною особою діяльності, передбаченої законом, внаслідок невідповідності такої діяльності вимогам законодавства та/або іншим вимогам (правилам, стандартам, принципам) щодо здійснення такої діяльності
Положення про ліцензування Експортно-кредитного агентства, умови провадження ним діяльності та порядок здійснення державного нагляду за його діяльністю: Постанова Національного банку України від 06.01.2023 № 1 [238].	Регламентований внутрішніми документами ЕКА постійний процес, що здійснюється з метою виявлення та запобігання недотриманню законодавства України та внутрішніх документів ЕКА, недотриманню належних стандартів етики ведення бізнесу, які можуть виникати під час здійснення ЕКА діяльності із страхування, перестрахування та надання гарантій внаслідок невідповідності такої діяльності вимогам законодавства України щодо здійснення такої діяльності
Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності зі здійснення функцій оператора ринку: Постанова НКРЕКП від 27.12.2017 № 1466 [267].	Комплаєнс (відповідність) - регламентований внутрішніми документами оператора ринку безперервний процес, спрямований на забезпечення здійснення та покращення господарської діяльності відповідно до нормативно-правових актів, що регулюють функціонування ринку електричної енергії
Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності зі здійснення функцій гарантованого покупця: Постанова НКРЕКП від 27.12.2017 № 1471 [268].	Комплаєнс (відповідність) - регламентований внутрішніми документами суб'єкта господарювання безперервний процес, спрямований на забезпечення здійснення та покращення господарської діяльності відповідно до ліцензійних умов, нормативно-правових актів, що регулюють функціонування ринку електричної енергії
Методичні рекомендації щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України: Постанова Національного банку України від 28.03.2007 № 98 [161].	Комплаєнс-ризик — ризик юридичних санкцій, фінансових збитків або втрати репутації внаслідок невиконання банком вимог законодавства України, нормативно-правових актів, внутрішніх положень і правил, а також стандартів саморегульованих організацій, що застосовуються до його діяльності

<p>Положення про організацію системи управління ризиками в банках України та банківських групах: Постанова Національного банку України від 11.06.2018 № 64 [240].</p>	<p>Комплаєнс-ризик - імовірність виникнення збитків/санкцій, додаткових втрат або недоотримання запланованих доходів або втрати репутації внаслідок невиконання банком вимог законодавства, нормативно-правових актів, ринкових стандартів, правил добросовісної конкуренції, правил корпоративної етики, виникнення конфлікту інтересів, а також внутрішньобанківських документів банку</p>
<p>Положення про вимоги до системи управління надавача фінансових платіжних послуг: Постанова Національного банку України від 10.10.2024 № 123 [234].</p>	<p>Комплаєнс-ризик - ризик виникнення збитків та/або санкцій, додаткових втрат або недоотримання запланованих доходів, або втрати репутації внаслідок невиконання надавачем фінансових платіжних послуг вимог законодавства України про діяльність та регулювання діяльності на ринку фінансових послуг, включаючи законодавство України, що регулює діяльність на платіжному ринку, ринкових стандартів, правил добросовісної конкуренції та корпоративної етики, правил платіжних систем, а також внутрішніх документів надавача фінансових платіжних послуг, виникнення конфлікту інтересів або невідповідності діяльності надавача фінансових платіжних послуг таким вимогам</p>
<p>Положення про вимоги до системи корпоративного управління та системи внутрішнього контролю фінансової компанії та Змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України: Постанова Національного банку України від 27.12.2024 № 185 [233].</p>	<p>Комплаєнс-ризик - ризик виникнення збитків та/або санкцій, додаткових втрат або недоотримання запланованих доходів або втрати репутації внаслідок невідповідності діяльності фінансової компанії вимогам законодавства України та/або іншим вимогам (правилам, стандартам, принципам) щодо здійснення такої діяльності, яких зобов'язана дотримуватися або прийняла рішення дотримуватися фінансова компанія, правил добросовісної конкуренції, кодексу поведінки (етики), запобіганню конфліктам інтересів, а також внутрішніх документів фінансової компанії / внутрішньогрупових документів фінансової компанії</p>
<p>Положення про здійснення банками фінансового моніторингу: Постанова Національного банку України 26.06.2015 № 417 [237].</p>	<p>Комплаєнс-ризик фінансового моніторингу - ризик юридичної відповідальності або ризик застосування заходів впливу Національним банком України (далі - Національний банк), виникнення фінансових збитків та репутаційних втрат, що може зазнати банк у зв'язку з незабезпеченням належного рівня відповідності всім вимогам законів України, нормативно-правових актів, правил, внутрішніх документів банку, правил поведінки, що можуть застосовуватись під час виконання банком</p>

	обов'язків суб'єкта первинного фінансового моніторингу
<p>Стандарт № 1 «Корпоративне управління в професійних учасниках ринків капіталу та організованих товарних ринків. Основні поняття та терміни»: Рішення НКЦПФР від 30.12.2021 № 1288 [308].</p>	<p>Комплаєнс-ризика - ймовірність виникнення збитків або додаткових втрат або недоотримання запланованих доходів або втрати репутації у професійного учасника внаслідок недотримання правил корпоративної етики, добросовісної конкуренції, виникнення конфлікту інтересів, незабезпечення опису усіх внутрішніх процесів, пов'язаних з провадженням професійної діяльності на ринках капіталу та організованих товарних ринках, та/або невідповідності внутрішніх документів, що описують процеси, пов'язані з провадженням професійної діяльності на ринках капіталу та організованих товарних ринках, вимогам законодавства про ринки капіталу та організовані товарні ринки, стандартів, правил, інших внутрішніх документів саморегульованої організації, членом якої є професійний учасник, правил організованого ринку, учасником якого є такий професійний учасник або на якому його цінні папери допущені до торгів, а також бізнес-плану (бізнес-стратегії), ухваленому органом, відповідальним за здійснення нагляду, професійного учасника, та/або невиконання працівниками професійного учасника вимог та процедур, пов'язаних з провадженням професійної діяльності на ринках капіталу та організованих товарних ринках</p>
<p>Стандарт № 1 «Корпоративне управління в професійних учасниках ринків капіталу та організованих товарних ринків. Основні поняття та терміни»: Рішення НКЦПФР від 30.12.2021 № 1288 [308].</p>	<p>Комплаєнс-ризика - ймовірність виникнення збитків або додаткових втрат або недоотримання запланованих доходів або втрати репутації у професійного учасника внаслідок недотримання правил корпоративної етики, добросовісної конкуренції, виникнення конфлікту інтересів, незабезпечення опису усіх внутрішніх процесів, пов'язаних з провадженням професійної діяльності на ринках капіталу та організованих товарних ринках, та/або невідповідності внутрішніх документів, що описують процеси, пов'язані з провадженням професійної діяльності на ринках капіталу та організованих товарних ринках, вимогам законодавства про ринки капіталу та організовані товарні ринки, стандартів, правил, інших внутрішніх документів саморегульованої організації, членом якої є професійний учасник, правил організованого ринку, учасником якого є такий професійний учасник або на якому його цінні папери допущені до торгів, а також бізнес-плану (бізнес-стратегії), ухваленому органом,</p>

	Відповідальним за здійснення нагляду, професійного учасника, та/або невиконання посадовими особами та працівниками професійного учасника вимог та процедур, пов'язаних з провадженням професійної діяльності на ринках капіталу та організованих товарних ринках
--	--

## Змістовна характеристика поняття «податковий аналіз» в публікаціях українських вчених

Автори	Зміст розглянутих питань
Публікації у фахових виданнях	
Литвиненко Я. В., Бігдаш В. В., Ліщенко А. В. [141]	Податковий аналіз розглядається як система особистих знань, пов'язаних з дослідженнями тенденції господарського розвитку, прийняттям управлінських рішень, контролем за їх виконанням, оцінкою досягнутих результатів та пошуком резервів підвищення ефективності чинної політики підприємства
Барабаш Н.С., Никонович М.О. [9]	Змістом податкового аналізу є обґрунтування обсягу та структури податкових платежів, оцінки тенденцій, що складаються за податковим навантаженням, діагностики податкових платежів і можливості їх зміни, регламентація податкових розрахунків в часі та зміною умов їх здійснення. Відстоюється ідея окремих видів податкового аналізу: фінансово-економічного; аудиторського, або бухгалтерського; соціально-економічного; економіко-статистичного; маркетингового; економіко-екологічного.
Легостаєва О.О., Лисьонкова Н.М. [138]	Податковий аналіз характеризується в контексті розрахунку податкового навантаження за п'ятьма групами коефіцієнтів як відношення податків на: виручку від реалізації (прямих і непрямих податків, податку на прибуток); показники прибутку (балансового і чистого прибутку); величину витрат виробництва і обігу (податки що включаються до собівартості), а також щодо обчислення специфічних (податкові пільги, податкоємність) та узагальнюючих (навантаження на чистий прибуток, ефективність податкової політики) показників
Ткачик Л. П. [313]	Податковий аналіз пов'язується з системою показників для оцінювання податкового навантаження в контексті загальної величини та за окремими податками на прибуток, додану вартість і доходи фізичних осіб
Побережець О. В., Гусєв А. О. [227]	Трактують податковий аналіз як окремий випадок фінансового аналізу, сукупність дій спрямовують на дослідження податків які сплачує підприємство за певний період в динаміці із попередніми періодами з основною метою визначення рівня податкового тягара, а також виявлення шляхів його мінімізації
Осадча О. О. [218]	Визначає податковий аналіз як комплекс фінансово-управлінського аналізу системи оподаткування тематичного характеру окремих показників чи їх груп та відносин в області податків, що проводиться з метою підвищення господарської діяльності на умовах дотримання податкового законодавства
Навчальні посібники	
Мних Є.В., Барабаш Н.С. [179]	Виділяють структурні питання щодо особливостей податкового аналізу, аналізу податкового навантаження, аналізу стану податкових розрахунків, застосування коефіцієнтного аналізу у виборі режиму оподаткування суб'єкта господарювання
Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Суліменко Л. А. [324]	Виділено окремий розділ з питаннями формування показників в системі оподаткування та аналізу податкових платежів
Литвиненко Я. В. [140]	Податковий аналіз розглядається в контексті податкової політики в системі формування податкового менеджменту, визначено його сутність, здійснено класифікацію, розроблено методи, функції і принципи, узагальнено послідовність та етапи
Дубовик О. Ю. [71]	Виділена окрема тема щодо розрахунку податкового навантаження на мікрорівні та розглянуто механізми абсолютних і відносних його показників

Підходи до трактування поняття «аналітичні процедури» в нормативно-рекомендаційних документах та в наукових дослідженнях українських вчених

Джерело 2	Трактування поняття 3
МСА 520 «Аналітичні процедури» [171]	Оцінювання важливих відносних показників і порівнянь, включно з подальшим дослідженням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації стосовно справи або мають відхилення від очікуваних величин
Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: Рішення Рахункової палати від 22.09.2015 р. № 5-5 [157]	Оцінка фінансової інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, а також дослідження виявлених відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають відхилення від очікуваних величин
Інструментарій внутрішнього аудиту (посібник для внутрішніх аудиторів державного сектору) [93]	Аналіз і оцінка отриманої інформації на основі якої формуються висновки
Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. [184]	Дії аудитора, що спрямовані на отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, які включають аналіз і оцінку співвідношень між фінансовою та нефінансовою інформацією підприємства, виявлення відхилень та вивчення їх причин, а також визначення прогностичних тенденцій діяльності підприємства
Гевлич Л.Л., Пушак І.С. [47]	Методи перевірки, що дають змогу ефективно оцінювати інформацію задля підвищення якості аудиторського висновку
Сурніна К.С. [309]	Аналіз співвідношень і тенденцій між різними даними суб'єкта господарювання та виявлення зв'язків між показниками і визначення подальших напрямків його розвитку
Винниченко Н.В., Федяй А.Ю. [35]	Порівняння різних наборів фінансової та операційної інформації, щоб визначити, чи існують історичні взаємозв'язки за період, що досліджується та можуть вказувати на можливі проблеми з фінансовими записами клієнта, які потім можуть бути досліджені більш ретельно
Дорош Н.І. [70]	Оцінка фінансової інформації на основі вивчення ймовірних співвідношень між фінансовими і нефінансовими даними, у тому числі порівняння записаних сум з очікуваними сумами, які визначив аудитор

Барановська Т.В. [11]	Комплексне поняття, яке складається з двох блоків: а) використання аналізу як загальнонаукового методу пізнання; б) використання економічного аналізу як системи спеціальних знань
Парасій-Вергуненко І., Безверхий К., Григоревська О., Матюха М., Юрченко О., Грищенко Н. [222]	Різновид аудиторських процедур, що проявляється в аналізі та оцінці отриманої аудитором інформації про найважливіші фінансові та нефінансові показники економічного суб'єкта, який підлягає перевірці, з метою виявлення неправильно відображених або навмисно викривлених в обліку фактів господарської діяльності, а також з'ясування причин помилок і викривлень
Баширова Г. [12]	Система дій аудитора з встановлення, вивчення та оцінки взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими показниками функціонування суб'єкта господарювання для виявлення причинно-наслідкових зв'язків між ними, відхилень та розробки прогнозних показників подальшої діяльності
Редько О., Редько К. [285]	Виявлення, аналіз й оцінка співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності економічного суб'єкта, який перевіряється

## Окремі показники декларування податків по галузям

Таблиця Т.1

## Окремі показники декларування податку на прибуток по галузям

Назва КВЕД	Роки	Дохід, млн грн	Податок на прибуток, млн грн	Податкове навантаження, %
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	2021	122225	1174	1,0
	2022	188398	1429	0,8
	+, -	66173	255	-0,2
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	2021	643915	39792	6,2
	2022	510626	19856	3,9
	+, -	-133289	-19936	-2,3
Переробна промисловість	2021	2610207	35699	1,4
	2022	1871967	17824	1,0
	+, -	-738240	-17876	-0,4
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	2021	1467163	14584	1,0
	2022	1642709	8465	0,5
	+, -	175545	-6119	-0,5
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	2021	69126	357	0,5
	2022	58160	276	0,5
	+, -	-10966	-81	0,0
Будівництво	2021	599868	2970	0,5
	2022	283017	1899	0,7
	+, -	-316852	-1071	0,2
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	2021	5685466	30262	0,5
	2022	4389398	28672	0,7
	+, -	-1296068	-1590	0,2
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	2021	645243	10045	1,6
	2022	574647	11349	2,0
	+, -	-70596	1304	0,4
Тимчасове розміщування й організація харчування	2021	45884	334	0,7
	2022	32025	92	0,3
	+, -	-13859	-243	-0,4
Інформація та телекомунікації	2021	296294	6299	2,1
	2022	298435	6000	2,0
	+, -	2142	-299	-0,1
Фінансова та страхова діяльність	2021	611152	9170	1,5
	2022	633548	7050	1,1
	+, -	22396	-2120	-0,4
	2021	183248	2454	1,3

Операції з нерухомим майном	2022	136069	1408	1,0
	+, -	-47179	-1046	-0,3
Професійна, наукова та технічна діяльність	2021	549566	5535	1,0
	2022	373749	6528	1,7
	+, -	-175817	993	0,7
Діяльність у сфері адміністративного та	2021	113005	1055	0,9
	2022	83502	804	1,0
	+, -	-29503	-251	0,1
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	2021	8886	47	0,5
	2022	13902	265	1,9
	+, -	5017	218	1,4
Освіта	2021	9753	88	0,9
	2022	6138	36	0,6
	+, -	-3615	-53	-0,3
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	2021	45816	575	1,3
	2022	29295	181	0,6
	+, -	-16521	-394	-0,7
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	2021	17369	158	0,9
	2022	14401	113	0,8
	+, -	-2969	-46	-0,1
Надання інших видів послуг	2021	7745	45	0,6
	2022	4412	29	0,7
	+, -	-3332	-17	0,1
Діяльність домашніх господарств	2021	0	0	0,5
	2022	0	0	0,5
	+, -	0	0	0,0
Діяльність екстериторіальних організацій і органів	2021	203	4	2,2
	2022	149	2	1,0
	+, -	-54	-3	-1,2
Україна	2021	13732133	160648	1,2
	2022	11098120	112072	1,0
	+, -	-2634013	-48576	-0,2

Джерело: узагальнено автором за даними [228]

## Окремі показники декларування ПДВ по галузям

Назва КВЕД	Роки	Оподаткований обсяг постачання, млн грн	ПДВ до сплати, млн грн	Податкове навантаження, %
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	2021	799548	22686	2,8
	2022	550777	14373	2,6
	+, -	-248771	-8313	-0,2
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	2021	429860	37411	8,7
	2022	327282	32443	9,9
	+, -	-102578	-4968	4,8
Переробна промисловість	2021	1855617	45539	2,5
	2022	1253927	39692	3,2
	+, -	-601690	-5847	0,7
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	2021	1504825	37451	2,5
	2022	1438443	31716	2,2
	+, -	-66382	-5735	-0,3
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	2021	47188	3639	7,7
	2022	35911	2683	7,5
	+, -	-11277	-956	-0,2
Будівництво	2021	626483	14234	2,3
	2022	229133	8591	3,7
	+, -	-397350	-5644	1,5
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	2021	5212142	70605	1,4
	2022	3368512	58016	1,7
	+, -	-1843630	-12589	0,4
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	2021	521816	32046	6,1
	2022	405315	28793	7,1
	+, -	-116502	-3254	1,0
Тимчасове розміщування й організація харчування	2021	42802	1617	3,8
	2022	27940	756	2,7
	+, -	-14862	-861	-1,1
Інформація та телекомунікації	2021	138247	14822	10,7
	2022	105921	12566	11,9
	+, -	-32326	-2257	1,1
Фінансова та страхова діяльність	2021	45047	2964	6,6
	2022	17373	2654	15,3
	+, -	-27674	-310	8,7
Операції з нерухомим майном	2021	139005	8560	6,2
	2022	78131	5106	6,5
	+, -	-60874	-3454	0,4

Професійна, наукова та технічна діяльність	2021	417817	17170	4,1
	2022	279456	9888	3,5
	+, -	-138361	-7282	-0,6
Діяльність у сфері адміністративного та	2021	99154	7149	7,2
	2022	59333	5369	9,0
	+, -	-39821	-1781	1,8
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	2021	14677	2510	17,1
	2022	10853	1642	15,1
	+, -	-3824	-868	-2,0
Освіта	2021	4070	486	11,9
	2022	2559	298	11,6
	+, -	-1511	-188	-0,3
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	2021	9171	818	8,9
	2022	6124	533	8,7
	+, -	-3046	-285	-0,2
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	2021	8211	390	4,8
	2022	3398	133	3,9
	+, -	-4813	-257	-0,8
Надання інших видів послуг	2021	5929	382	6,4
	2022	2681	223	8,3
	+, -	-3248	-159	1,9
Україна	2021	11921607	320478	2,7
	2022	8171730	254583	3,1
	+, -	-3749877	-65895	0,4

Джерело: узагальнено автором за даними [228].

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

#### Статті у наукових фахових виданнях України

1. Мороз Ю. Ю., Нагірняк М. Ф. Фіктивні господарські операції в сфері оподаткування як об'єкти бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2023. № 11. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.23> (1,63 д.а., особисто автору належить 1,11 д.а.: досліджено поняття господарської операції та уточнено її зміст, проаналізовано підходи до поняття фіктивної господарської операції, здійснено тлумачення її сутності та обґрунтовано види фіктивних господарських операцій)

2. Нагірняк М.Ф. Обліково-аналітичне забезпечення управлінського контролю податковими витратами і податковими зобов'язаннями. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 1(207). С. 120 – 129 (0,99 д.а.)

3. Нагірняк М.Ф. Податкова безпека та її вплив на інформаційно-облікове забезпечення контролю за податковими зобов'язаннями платників податків. *Підприємництво і торгівля*. 2024. № 40. С. 79 -90 (0,91 д.а.)

4. Нагірняк М.Ф. Бухгалтерський облік в системі попередження та виявлення фактів приховування податкових платежів: історико-функціональний підхід. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 63/2024. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-61> (0,75 д.а.)

5. Нагірняк М.Ф. Облікове забезпечення формування суб'єктами господарювання податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 22. С. 185 – 190 (0,72 д.а.)

#### Опубліковані наукові праці апробаційного характеру

6. Малюга Н.М., Нагірняк М.Ф. Нікчемні правочини: податкові ризики та шляхи їх мінімізації в системі бухгалтерського обліку. *100-річчя Поліського національного університету: здобутки, реалії, перспективи* : збірник праць учасників Міжнародної науково-практичної конференції (1 листопада 2022 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2022. С. 184 – 186. (0,15 д.а., особистоавтору належить 0,11 д.а: проаналізовано сутність нікчемних правочинів

та види податкових ризиків, які призводять до їх виникнення).

7. Нагірняк М. Попередження фактів приховування об'єктів оподаткування через виявлення механізмів, форм і способів ухилення від сплати податків. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу*: зб. праць учасників Міжнар. наук.-практ. конф. (10 листоп. 2022р.). Житомир: Поліський національний університет, 2022. С. 86 – 89 (0,20 д.а.)

8. Цаль-Цалко Ю., Нагірняк М. Облікове забезпечення визначення рівня рентабельності контрольованих операцій в оподаткуванні. *Наукові читання 2023. Розвиток обліково-аналітичних, контрольних і податкових аспектів управління: європейський вектор* : зб. матеріалів наук.-практ. конф. науково-педагогічних працівників, докторантів та аспірантів (16 травня 2023 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2023. С. 89 – 93. (0,18 д.а., особистоавтору належить 0,10 д.а: розроблено підходи до перевірки контрольованих операцій в оподаткуванні на основі трансфертного ціноутворення)

9. Нагірняк М. Ф. Податковий контроль: визнання та інтерпретація як інструменту забезпечення надходження податкових платежів до бюджетів України. *Наукові читання – 2023*: зб. наукових праць працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених ННІ менеджменту, бізнесу і права Поліського національного університету. Житомир: Поліський національний університет, 2023. С. 204 – 208. (0,06 д.а.)

10. Нагірняк М.Ф. Поняття фіктивних господарських операцій як об'єктів бухгалтерського обліку. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу*: тези виступів IV Міжнар. наук.-практ. конф. (9-10 листопада 2023 р.). Житомир: Житомирська політехніка, 2023. С. 239 (0,11 д.а.).

11. Нагірняк М.Ф. Податкова та облікова політика в сфері оподаткування прибутку. *Менеджмент та маркетинг як фактори розвитку бізнесу* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції 17-19 квітня 2024 р. у 2 т. / відп. ред. та упоряд. В. В. Храпкіна, К. В. Пічик. Київ: Видавничий дім «Києво-Могилянська академія», 2024. Т.1.С. 592 – 594 (0,12 д.а.).

12. Нагірняк М.Ф. Бухгалтерський облік об'єктів оподаткування податку на додану вартість: обліково-податковий історичний аспект. *Вплив інноваційних змін на розвиток суспільства: управлінські та соціально-економічні аспекти (присвячена Дню Науки)*: всеукр. наук.-практ. on-line конф. здоб. вищ. освіти

і мол. уч. (Житомир, 13–17 травня 2024 року). Житомир: Державний університет «Житомирська політехніка». С. 250 – 251 (0,23 д.а.).

13. Нагірняк М. Податковий контроль як інструмент протидії ухиленню від сплати податків. *Актуальні аспекти розвитку обліку, контролю, фінансів та бізнес-адміністрування суб'єктів господарювання: міжнародна наук.-практ. конф. здобувач. вищої освіти і мол. вчених (27-28 листопада 2024 р.)* : зб. тез. Львів : СПОЛОМ, 2024. С. 129-131 (0,13 д.а.).

14. Нагірняк М. Облік об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу: тези виступів V Міжнар. наук.-практ. конф. (6-7 листопада 2024 р.)*. Житомир: Житомирська політехніка, 2024. С. 262 – 263 (0,23 д.а.).

15. Нагірняк М. Облікове забезпечення оцінювання податкового навантаження суб'єктів господарювання. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін: Збірник наукових праць VII Всеукраїнської науково-практичної конференції (31 жовтня 2024 р.)*. Полтава: ПДАУ, 2024. С. 541 – 543 (0,20 д.а.).

16. Нагірняк М.Ф. Аналітичні процедури в податковому контролі. *Актуальні питання фінансової інклюзії в умовах цифровізації соціально-економічних систем: європейський вектор, виклики та перспективи: II Міжнародна науково-практична конференція (17-18 лютого 2025 року)*. Запоріжжя : Таврійський державний агротехнологічний університет імені Дмитра Моторного. 2025. С. 402 – 406 (0,18 д.а.).

17. Нагірняк М. Система податково-облікового комплаєнсу платників податків для забезпечення достовірності адміністрування податкових платежів. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : Матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1. Полтавський державний аграрний університет (25 березня 2025 р.). Полтава, 2025. С. 535 – 537 (0,18 д.а.).



**ЖИТОМИРСЬКЕ ОБЛАСНЕ ОБ'ЄДНАННЯ  
ГРОМАДСЬКОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ  
«СПІЛКА ЕКОНОМІСТІВ УКРАЇНИ»**

10020, м.Житомир, Проспект Миру, 14  
тел. (+38067) 410-66-85

№ 2-4/25  
«03» 04 2025 р.

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Нагірняка Миколи Федоровича

на тему: «Обліково-аналітичні інструменти попередження фактів приховування  
об'єктів оподаткування»

Результати дисертаційного дослідження здобувача наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» Нагірняка Миколи Федоровича на тему: «Обліково-аналітичні інструменти попередження фактів приховування об'єктів оподаткування» мають вагоме практичне значення та були використані Житомирським обласним об'єднанням громадської організації «Спілка економістів України» для проведення наукових досліджень та при консультуванні підприємств з метою їх обізнаності щодо застосування методики податкового комплаєнсу в системі обліково-контрольного забезпечення оподаткування бізнесу.

Голова Житомирського обласного  
об'єднання громадської організації  
«Спілка економістів України»



Цаль-Цалко Ю. С.



У К Р А Ї Н А  
ЖИТОМИРСЬКА РАЙОННА РАДА  
ЖИТОМИРСЬКОЇ ОБЛАСТІ

10003, м.Житомир, вул. Л.Українки,1, тел. (0412) 42-47-18  
web-site: www.ztrada.gov.ua, e-mail: zt.rada@ztrada.gov.ua

« 10 » 04 2025р. № 16-03.09-64

В разову спеціалізовану вчену раду  
Державного університету  
«Житомирська політехніка»

ДОВІДКА

про запровадження результатів дослідження  
здобувача кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку  
Державного університету «Житомирська політехніка»  
Нагірняка Миколи Федоровича  
на тему «Обліково-аналітичне забезпечення попередження фактів  
приховування податкових платежів»

Висновки та пропозиції, сформовані в дисертаційному дослідженні  
Нагірняка М.Ф., є актуальними при формуванні бюджетів територіальних  
громад.

Зокрема, результати дослідження щодо механізму облікового  
забезпечення формування податкових зобов'язань платниками податків за  
місцевими податками і зборами рекомендовано для використання в роботі  
спеціалістів територіальних громад Житомирського району при формуванні  
системи місцевих податків і зборів та організації контролю за даними  
об'єктами і бази оподаткування платників податків.

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану вчену раду  
Державного університету «Житомирська політехніка».

Заступник голови районної ради



В.ПАЛІЙ



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У ЖИТОМИРСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Юрка Тютюнника, 7, м. Житомир, 10003, тел.: (0412) 418-018, 418-082  
E-mail: [zt.official@tax.gov.ua](mailto:zt.official@tax.gov.ua), сайт: [www.zt.tax.gov.ua](http://www.zt.tax.gov.ua), код згідно з ЄДРПОУ ВП 44096781

від 31.03 2015 р. № А-318/1

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.

В разову спеціалізовану вчену раду Державного університету «Житомирська політехніка»

ДОВІДКА

про практичну цінність результатів наукового дослідження  
здобувача кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку  
Державного університету «Житомирська політехніка»  
Нагірняка Миколи Федоровича  
на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення попередження фактів  
приховування податкових платежів»

Ознайомлення із матеріалами дисертаційного дослідження виконаного Нагірняком М. Ф. дозволяє зробити висновок про практичну значимість і цінність наукових результатів отриманих здобувачем, а саме:

- визначення тлумачення поняття фіктивних господарських операцій в сфері оподаткування;
- здійснення податкового-комплаєнсу в системі обліково-контрольного забезпечення оподаткування бізнесу;
- розробці організаційних підходів до проведення інвентаризації в процесі податкового контролю з метою підтвердження достовірності показників податкової звітності;
- проведення аналітичних процедур для отримання доказів в податковому контролі.

Науковий матеріал викладений в дисертації може бути методологічною базою для фахівців ДПС з метою забезпечення достовірності господарських операцій бізнесу пов'язаних з податковими платежами.

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану вчену раду Державного університету «Житомирська політехніка».

В.о. начальника



Олександр М'ЯСКОВСЬКИЙ

вул. І. Гонти, 4, м. Житомир, 10002, Україна  
тел./факс: +380 412 42-29-02  
Код ЄДРПОУ 00182863  
ІПН 001828606251  
IBAN (980): UA03300335000000260002254260  
в АТ «Райффайзен Банк»  
Ветеринарний код UA 06-24-07 МР  
www.rud.ua • info@rud.ua



4, I. Honty Str., Zhytomyr, 10002, Ukraine  
Phone/fax: +380 412 42-29-02  
State Register Number 00182863  
Tax Number 001828606251  
IBAN (840): UA66300335000000260082254264  
IBAN (978): UA05300335000000260022254266  
at JSC Raiffeisen Bank  
www.rud.ua • info@rud.ua

№ 218«31» 03 2025р.

**В разову спеціалізовану вчену раду  
Державного університету  
«Житомирська політехніка»**

### **ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дослідження  
аспіранта кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку  
Державного університету «Житомирська політехніка»  
Нагірняка Миколи Федоровича  
на тему: « Обліково-аналітичне забезпечення попередження фактів  
приховування податкових платежів»**

Результати дослідження сформульовані в дисертації Нагірняка М.Ф. є важливими і актуальними для практичного застосування в обліковому процесі платників податків.

При формуванні податкової та облікової політик на підприємстві будуть використані пропозиції проведеного наукового дослідження щодо:

- організації обліку об'єктів та бази оподаткування для потреб розрахунку податкових платежів;
- облікового забезпечення формування податкових витрат і зобов'язань при нарахуванні загальнодержавних і місцевих податків;
- організації комплаєнс-контролю за дотриманням облікової і податкової політик підприємства;
- проведення аналітичних процедур для управління податковими платежами.

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану вчену раду Державного університету «Житомирська політехніка».

Головний виконавчий директор  
Акціонерного товариства «РУДЬ»

**Сергій ВІВСИК**



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»  
Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr Polytechnic State University

вул. Чуднівська, 103, м. Житомир, 10005  
103, Chudnivska Str., Zhytomyr, Ukraine, 10005  
Phone./fax: (0412) 24-14-22, 24-14-23, e-mail: rector@ztu.edu.ua, https://ztu.edu.ua, код ЄДРПОУ 05407870  
СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ВІДПОВІДАЄ ДСТУ ISO 9001:2015 та ДСТУ ISO 21001:2019  
QUALITY MANAGEMENT SYSTEM ISO 9001:2015 and ISO 21001:2019

Від 29.04.2025 № 44-01.00/580  
На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Нагірняка Миколи Федоровича  
в освітній процес Державного університету «Житомирська політехніка»

Дослідження аспіранта Нагірняка М. Ф. на тему «Обліково-аналітичне забезпечення попередження фактів приховування податкових платежів» спрямоване на покращення теоретико-методичних положень та надання практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу господарських операцій у сфері оподаткування.

У дисертації розкриті теоретичні та прикладні аспекти обліково-аналітичного забезпечення попередження фактів приховування податкових платежів через: дослідження історичних етапів становлення бухгалтерського обліку для потреб адміністрування податків, уточнення категорійного апарату, доповнення нормативно-правової бази, виявлення проблемних аспектів та надання пропозицій щодо їх усунення обліку та здійснення аналітичних процедур в сфері оподаткування, розробку алгоритму показників для формування об'єктів і бази оподаткування та розрахунку податкових зобов'язань з метою ефективного управління податковими надходженнями до бюджетів.

Основні положення дисертаційної роботи Нагірняка М. Ф. використовуються при розробці навчальних програм з курсів «Фінансовий облік», «Економічний аналіз», «Облік і оподаткування» та слугують базою для удосконалення їх змісту та структури.

Перший проректор

Оксана ОЛІЙНИК



## Звіт подібності

### метадані

Назва організації

**State University "Zhytomyr Polytechnic"**

Заголовок

**Дисертація\_Нагірняк М**

Науковий керівник / Експерт

Автор **Ю Мороз**

підрозділ

**State University "Zhytomyr Polytechnic"**

### Обсяг знайдених подібностей

Коефіцієнт подібності визначає, який відсоток тексту по відношенню до загального обсягу тексту було знайдено в різних джерелах. Зверніть увагу, що високі значення коефіцієнта не автоматично означають плагіат. Звіт має аналізувати компетентна / уповноважена особа.

**25**

Довжина фрази для коефіцієнта подібності 2

**52614**

Кількість слів

**412864**

Кількість символів

### Тривога

У цьому розділі ви знайдете інформацію щодо текстових спотворень. Ці спотворення в тексті можуть говорити про МОЖЛИВІ маніпуляції в тексті. Спотворення в тексті можуть мати навмисний характер, але частіше характер технічних помилок при конвертації документа та його збереженні, тому ми рекомендуємо вам підходити до аналізу цього модуля відповідально. У разі виникнення запитань, просимо звертатися до нашої служби підтримки.

Заміна букв		24
Інтервали		201
Мікропробіли		249
Білі знаки		0
Парафрази (SmartMarks)		334

### Подібності за списком джерел

Нижче наведений список джерел. В цьому списку є джерела із різних баз даних. Колір тексту означає в якому джерелі він був знайдений. Ці джерела і значення Коефіцієнту Подібності не відображають прямого плагіату. Необхідно відкрити кожне джерело і проаналізувати зміст і правильність оформлення джерела.

#### 10 найдовших фраз

Колір тексту

ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	НАЗВА ТА АДРЕСА ДЖЕРЕЛА URL (НАЗВА БАЗИ)	КІЛЬКІСТЬ ІДЕНТИЧНИХ СЛІВ (ФРАГМЕНТІВ)
1	<a href="https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8463/1/120.pdf">https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8463/1/120.pdf</a>	200 0.38 %
2	<a href="https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8463/1/120.pdf">https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8463/1/120.pdf</a>	154 0.29 %
3	<a href="https://itvmg.com/news/podatкова-otrimala-dani-pro-rakhunki-ukrainsiv-za-kordonom-shcho-vidomo-99948">https://itvmg.com/news/podatкова-otrimala-dani-pro-rakhunki-ukrainsiv-za-kordonom-shcho-vidomo-99948</a>	100 0.19 %
4	<a href="https://www.golovbukh.ua/files/2018/072018/11072018/ZIP_110720181.pdf">https://www.golovbukh.ua/files/2018/072018/11072018/ZIP_110720181.pdf</a>	97 0.18 %

5	<a href="https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8463/1/120.pdf">https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8463/1/120.pdf</a>	88 0.17 %
6	<a href="http://magazine.faaf.org.ua/images/stories/zb_conference/zb_conf_2017-24-11.pdf">http://magazine.faaf.org.ua/images/stories/zb_conference/zb_conf_2017-24-11.pdf</a>	84 0.16 %
7	<a href="https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8463/1/120.pdf">https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8463/1/120.pdf</a>	83 0.16 %
8	<a href="https://ing-org.gov.ua/golovne-upravlinnya-dps-u-dnipropetrovskij-oblasti-krivorizkij-region-informue-shhodo-podatkovogo-zakonodavstva32.html">https://ing-org.gov.ua/golovne-upravlinnya-dps-u-dnipropetrovskij-oblasti-krivorizkij-region-informue-shhodo-podatkovogo-zakonodavstva32.html</a>	79 0.15 %
9	<a href="https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/12/239.pdf">https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/12/239.pdf</a>	75 0.14 %
10	<a href="https://news.dtki.ua/law/jurisprudence/55737-pervinni-dokumenti-yak-pidtvrdzennya-realnosti-operacij-sudova-praktika">https://news.dtki.ua/law/jurisprudence/55737-pervinni-dokumenti-yak-pidtvrdzennya-realnosti-operacij-sudova-praktika</a>	71 0.13 %

### з програми обміну базами даних (0.00 %)



ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	ЗАГОЛОВОК	КІЛЬКІСТЬ ІДЕНТИЧНИХ СЛІВ (ФРАГМЕНТІВ)
------------------	-----------	--

### з Інтернету (17.23 %)



ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	ДЖЕРЕЛО URL	КІЛЬКІСТЬ ІДЕНТИЧНИХ СЛІВ (ФРАГМЕНТІВ)
1	<a href="https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8463/1/120.pdf">https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8463/1/120.pdf</a>	1655 (65) 3.15 %
2	<a href="https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/12/239.pdf">https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/12/239.pdf</a>	582 (13) 1.11 %
3	<a href="http://rnba.com.ua/wp-content/uploads/2018/01/Скачать-2.pdf">http://rnba.com.ua/wp-content/uploads/2018/01/Скачать-2.pdf</a>	241 (15) 0.46 %
4	<a href="https://dspace.nuft.edu.ua/bitstreams/5d3c3525-a756-4622-937b-46e76b6c61e5/download">https://dspace.nuft.edu.ua/bitstreams/5d3c3525-a756-4622-937b-46e76b6c61e5/download</a>	207 (7) 0.39 %
5	<a href="http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/5011/1/%D0%9E%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%20%D1%96%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C%20%D0%B2%20%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%96_sborka.pdf">http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/5011/1/%D0%9E%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%20%D1%96%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C%20%D0%B2%20%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%96_sborka.pdf</a>	187 (12) 0.36 %
6	<a href="http://ema.ztu.edu.ua/article/view/300516">http://ema.ztu.edu.ua/article/view/300516</a>	184 (10) 0.35 %
7	<a href="https://www.osce.org/files/190125_1607_ch_ALL_inet.pdf">https://www.osce.org/files/190125_1607_ch_ALL_inet.pdf</a>	173 (9) 0.33 %
8	<a href="http://dglib.nubip.edu.ua:8080/bitstream/123456789/5361/1/Kaljuha_Obl%D1%96k_opodatkuвання.pdf">http://dglib.nubip.edu.ua:8080/bitstream/123456789/5361/1/Kaljuha_Obl%D1%96k_opodatkuвання.pdf</a>	168 (14) 0.32 %
9	<a href="https://vsau.org/assets/images/content/nauka/specradi-n/Dis_MelnykOS.pdf">https://vsau.org/assets/images/content/nauka/specradi-n/Dis_MelnykOS.pdf</a>	159 (6) 0.30 %
10	<a href="https://ing-org.gov.ua/golovne-upravlinnya-dps-u-dnipropetrovskij-oblasti-krivorizkij-region-informue-shhodo-podatkovogo-zakonodavstva32.html">https://ing-org.gov.ua/golovne-upravlinnya-dps-u-dnipropetrovskij-oblasti-krivorizkij-region-informue-shhodo-podatkovogo-zakonodavstva32.html</a>	150 (6) 0.29 %
11	<a href="https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&amp;id=41965">https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&amp;id=41965</a>	150 (5) 0.29 %
12	<a href="http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/12935/fiktyvni%20operacij.pdf?sequence=1&amp;isAllowed=y">http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/12935/fiktyvni%20operacij.pdf?sequence=1&amp;isAllowed=y</a>	139 (12) 0.26 %
13	<a href="http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/7434/1/Subyekty_Gospodaryuvannya_Opodatkuвання_Kontrol_Audit_2016_Posibnyk.pdf">http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/7434/1/Subyekty_Gospodaryuvannya_Opodatkuвання_Kontrol_Audit_2016_Posibnyk.pdf</a>	135 (18) 0.26 %
14	<a href="https://itvmg.com/news/podatкова-otrimala-dani-pro-rakhunki-ukrainsiv-za-kordonom-shcho-vidomo--99948">https://itvmg.com/news/podatкова-otrimala-dani-pro-rakhunki-ukrainsiv-za-kordonom-shcho-vidomo--99948</a>	130 (2) 0.25 %
15	<a href="https://ternopilaska.unba.org.ua/activity/publications/print/9452-osnovni-normativno-pravovi-akti-za-lipen-2024-roku.html">https://ternopilaska.unba.org.ua/activity/publications/print/9452-osnovni-normativno-pravovi-akti-za-lipen-2024-roku.html</a>	123 (8) 0.23 %
16	<a href="https://school.home-task.com/informacijni-resursi-podatkovo%D1%97-zvitnosti/">https://school.home-task.com/informacijni-resursi-podatkovo%D1%97-zvitnosti/</a>	121 (10) 0.23 %
17	<a href="https://gorodyshe.gr.org.ua/wp-content/uploads/sites/9/2021/12/dodatok-1.pdf">https://gorodyshe.gr.org.ua/wp-content/uploads/sites/9/2021/12/dodatok-1.pdf</a>	119 (13) 0.23 %

18	<a href="http://yurvisnyk.in.ua/v2_2020/12.pdf">http://yurvisnyk.in.ua/v2_2020/12.pdf</a>	115 (6) 0.22 %
19	<a href="https://www.0352.ua/p/taxes">https://www.0352.ua/p/taxes</a>	110 (6) 0.21 %
20	<a href="http://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2015/Matyireshyn.pdf">http://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2015/Matyireshyn.pdf</a>	109 (6) 0.21 %
21	<a href="https://docplayer.net/83173723-Naukoviy-visnik-hersonskogo-derzhavnogo-universitetu.html">https://docplayer.net/83173723-Naukoviy-visnik-hersonskogo-derzhavnogo-universitetu.html</a>	109 (8) 0.21 %
22	<a href="http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/25984/1/Порнод.pdf">http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/25984/1/Порнод.pdf</a>	102 (5) 0.19 %
23	<a href="https://www.golovbukh.ua/files/2018/072018/11072018/ZIP_110720181.pdf">https://www.golovbukh.ua/files/2018/072018/11072018/ZIP_110720181.pdf</a>	97 (1) 0.18 %
24	<a href="http://magazine.faaf.org.ua/images/stories/zb_conference/zb_conf_2017-24-11.pdf">http://magazine.faaf.org.ua/images/stories/zb_conference/zb_conf_2017-24-11.pdf</a>	94 (2) 0.18 %
25	<a href="http://www.business-resurs.com.ua/podatkovij-kodeks-ukrani--187.html">http://www.business-resurs.com.ua/podatkovij-kodeks-ukrani--187.html</a>	93 (9) 0.18 %
26	<a href="https://opendatabot.ua/court/103180260-da930ba858d9c98c204dc27edff6bde2">https://opendatabot.ua/court/103180260-da930ba858d9c98c204dc27edff6bde2</a>	92 (7) 0.17 %
27	<a href="https://vk24.ua/regulations_and_jurisprudence/nakazi/nakaz-ministerstva-finansiv-ukraini-pro-zatverdzhennya-poryadku-obliku-platnikiv-podatkov-i-zboriv">https://vk24.ua/regulations_and_jurisprudence/nakazi/nakaz-ministerstva-finansiv-ukraini-pro-zatverdzhennya-poryadku-obliku-platnikiv-podatkov-i-zboriv</a>	92 (3) 0.17 %
28	<a href="http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Romanova/d_Romanova.pdf">http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Romanova/d_Romanova.pdf</a>	89 (3) 0.17 %
29	<a href="https://medoc.ua/blog/umovi-dlja-vkljuchennja-platnikiv-u-klub-bilogo-biznesu-z-01102024-roku-">https://medoc.ua/blog/umovi-dlja-vkljuchennja-platnikiv-u-klub-bilogo-biznesu-z-01102024-roku-</a>	86 (3) 0.16 %
30	<a href="https://azones.law/analytics/problemy-vprovadzheniya-sistemy-upravlinnya-podatkovymi-ryzkamy-u-podatkovyh-organah/">https://azones.law/analytics/problemy-vprovadzheniya-sistemy-upravlinnya-podatkovymi-ryzkamy-u-podatkovyh-organah/</a>	85 (5) 0.16 %
31	<a href="http://cons.parus.ua/map/doc/08P53EFE40/?a=ESTM6">http://cons.parus.ua/map/doc/08P53EFE40/?a=ESTM6</a>	85 (9) 0.16 %
32	<a href="https://buhplatforma.com.ua/news/85522-4-osnovni-vidi-komplaens-rizikiv-yaki-platniki-ne-povinni-dopuskati">https://buhplatforma.com.ua/news/85522-4-osnovni-vidi-komplaens-rizikiv-yaki-platniki-ne-povinni-dopuskati</a>	83 (3) 0.16 %
33	<a href="http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/109837">http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/109837</a>	80 (3) 0.15 %
34	<a href="http://dspace.luguniv.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3745/1/Finansi.pdf">http://dspace.luguniv.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3745/1/Finansi.pdf</a>	80 (2) 0.15 %
35	<a href="https://ibuhgalter.net/ru/news/1119">https://ibuhgalter.net/ru/news/1119</a>	73 (2) 0.14 %
36	<a href="https://news.dftk.ua/law/jurisprudence/55737-pervinni-dokumenti-yak-pidtvrdzennya-realnosti-operacii-sudova-praktika">https://news.dftk.ua/law/jurisprudence/55737-pervinni-dokumenti-yak-pidtvrdzennya-realnosti-operacii-sudova-praktika</a>	71 (1) 0.13 %
37	<a href="http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=145871">http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=145871</a>	69 (7) 0.13 %
38	<a href="https://nubip.edu.ua/sites/default/files/28_07_metod_vkaz_magstr_vstup_audit_fo_uo_opodat.pdf">https://nubip.edu.ua/sites/default/files/28_07_metod_vkaz_magstr_vstup_audit_fo_uo_opodat.pdf</a>	68 (7) 0.13 %
39	<a href="https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/89486325/">https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/89486325/</a>	68 (4) 0.13 %
40	<a href="https://docplayer.net/84778517-Buhgalterskiy-oblik-opodatkovannya-analiz-i-audit-suchasniy-stan-problemi-ta-perspektivi-rozvitku.html">https://docplayer.net/84778517-Buhgalterskiy-oblik-opodatkovannya-analiz-i-audit-suchasniy-stan-problemi-ta-perspektivi-rozvitku.html</a>	68 (1) 0.13 %
41	<a href="http://lib.kart.edu.ua/bitstream/123456789/2470/1/%D0%9D%D0%9F.pdf">http://lib.kart.edu.ua/bitstream/123456789/2470/1/%D0%9D%D0%9F.pdf</a>	60 (10) 0.11 %
42	<a href="http://www.dstu.dp.ua/Portal/Data/7/36/7-36-kl59.pdf">http://www.dstu.dp.ua/Portal/Data/7/36/7-36-kl59.pdf</a>	58 (3) 0.11 %
43	<a href="https://www.business-inform.net/pdf/2017/3_0/331_335.pdf">https://www.business-inform.net/pdf/2017/3_0/331_335.pdf</a>	58 (4) 0.11 %
44	<a href="https://docplayer.net/72059284-Rozvitok-buhgalterskogo-obliku-kontrolyu-analizu-ta-opodatkovannya-v-suchasnomu-informacijnomu-seredovishchi.html">https://docplayer.net/72059284-Rozvitok-buhgalterskogo-obliku-kontrolyu-analizu-ta-opodatkovannya-v-suchasnomu-informacijnomu-seredovishchi.html</a>	57 (8) 0.11 %
45	<a href="http://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/09/29.pdf">http://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/09/29.pdf</a>	57 (2) 0.11 %
46	<a href="http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&amp;I21DBN=UJRN&amp;P21DBN=UJRN&amp;IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&amp;image_file_name=PDF/pppd_2015_1_13.pdf">http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&amp;I21DBN=UJRN&amp;P21DBN=UJRN&amp;IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&amp;image_file_name=PDF/pppd_2015_1_13.pdf</a>	55 (2) 0.10 %

47	<a href="https://otherreferats.allbest.ru/finance/00528447_1.html">https://otherreferats.allbest.ru/finance/00528447_1.html</a>	54 (3) 0.10 %
48	<a href="https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/06/Ekonomika-i-suspilstvo-19-2018.pdf">https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/06/Ekonomika-i-suspilstvo-19-2018.pdf</a>	52 (5) 0.10 %
49	<a href="http://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/11/Finansovyy-menedzhment-dodatky-2.pdf">http://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/11/Finansovyy-menedzhment-dodatky-2.pdf</a>	51 (3) 0.10 %
50	<a href="https://www.zt.ukrstat.gov.ua/pomylykyt.htm">https://www.zt.ukrstat.gov.ua/pomylykyt.htm</a>	48 (3) 0.09 %
51	<a href="http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/26336/1/1-Oblikove_zabezpetchenja.pdf">http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/26336/1/1-Oblikove_zabezpetchenja.pdf</a>	47 (7) 0.09 %
52	<a href="http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/%D0%95%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9-%D0%B2%D1%96%D1%81%D0%BD%D0%B8%D0%BA-%E2%84%96-3.pdf">http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/%D0%95%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9-%D0%B2%D1%96%D1%81%D0%BD%D0%B8%D0%BA-%E2%84%96-3.pdf</a>	46 (3) 0.09 %
53	<a href="http://phd.znu.edu.ua/page/dis/08_2019/dis_Kovalenko.pdf">http://phd.znu.edu.ua/page/dis/08_2019/dis_Kovalenko.pdf</a>	45 (4) 0.09 %
54	<a href="http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/bitstream/123456789/1923/1/%D0%9C%D0%B8%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%9E.%20%D0%9F.%20%D0%91%D1%83%D1%85%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA-%D0%A7.1-26.12.2017.pdf">http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/bitstream/123456789/1923/1/%D0%9C%D0%B8%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%9E.%20%D0%9F.%20%D0%91%D1%83%D1%85%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA-%D0%A7.1-26.12.2017.pdf</a>	45 (6) 0.09 %
55	<a href="https://www.medoc.ua/uk/blog/hto-povinen-skladati-finansovu-zvitnist-za-mizhnarodnimi-standartami">https://www.medoc.ua/uk/blog/hto-povinen-skladati-finansovu-zvitnist-za-mizhnarodnimi-standartami</a>	45 (1) 0.09 %
56	<a href="https://kriv-rn.dp.gov.ua/OBLADM/krog_rda.nsf/a57ed39423da8150c2257424002d84e8/ac69bcf61a1ab4c9c2258638003f5964?OpenDocument">https://kriv-rn.dp.gov.ua/OBLADM/krog_rda.nsf/a57ed39423da8150c2257424002d84e8/ac69bcf61a1ab4c9c2258638003f5964?OpenDocument</a>	43 (2) 0.08 %
57	<a href="http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/8626/1/2014-%D0%A4%D0%B0%D1%80%D1%82%D1%83%D1%88%D0%BD%D1%8F%D0%BA%20%D0%9E.%20%D0%92.pdf">http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/8626/1/2014-%D0%A4%D0%B0%D1%80%D1%82%D1%83%D1%88%D0%BD%D1%8F%D0%BA%20%D0%9E.%20%D0%92.pdf</a>	43 (5) 0.08 %
58	<a href="https://www.ck.ukrstat.gov.ua/shchoric13/Pdf/14.pdf">https://www.ck.ukrstat.gov.ua/shchoric13/Pdf/14.pdf</a>	43 (2) 0.08 %
59	<a href="https://profpressa.com/blogs/zakon-pro-klub-bilogo-biznesu-iak-tse-pratsiuvatime/print">https://profpressa.com/blogs/zakon-pro-klub-bilogo-biznesu-iak-tse-pratsiuvatime/print</a>	41 (3) 0.08 %
60	<a href="https://www.mikhailenko.com.ua/19-06-2024/13905/">https://www.mikhailenko.com.ua/19-06-2024/13905/</a>	40 (2) 0.08 %
61	<a href="http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/18007/1/%D0%A8%D0%BF%D1%83%D0%BD%D1%8F%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0%20%D0%9D%20%D0%9E%D0%9F%D0%94%D0%BC-21.pdf">http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/18007/1/%D0%A8%D0%BF%D1%83%D0%BD%D1%8F%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0%20%D0%9D%20%D0%9E%D0%9F%D0%94%D0%BC-21.pdf</a>	40 (1) 0.08 %
62	<a href="https://urst.com.ua/pku/st-134">https://urst.com.ua/pku/st-134</a>	38 (3) 0.07 %
63	<a href="https://thelib.info/transport/3211377-osnovni-elementi-podatku/">https://thelib.info/transport/3211377-osnovni-elementi-podatku/</a>	38 (2) 0.07 %
64	<a href="http://chtyvo.org.ua/authors/Filimoshkina_Inna/Finansovi_resursy_mistsevykh_orhaniv_vlady_v_umovakh_fiskalnoi_detsentralizatsii.pdf">http://chtyvo.org.ua/authors/Filimoshkina_Inna/Finansovi_resursy_mistsevykh_orhaniv_vlady_v_umovakh_fiskalnoi_detsentralizatsii.pdf</a>	38 (2) 0.07 %
65	<a href="https://core.ac.uk/download/pdf/158807112.pdf">https://core.ac.uk/download/pdf/158807112.pdf</a>	38 (3) 0.07 %
66	<a href="https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2016/dis.pdf">https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2016/dis.pdf</a>	38 (5) 0.07 %
67	<a href="https://arm.naiu.kiev.ua/books/finansove_pravo/lekcia6.html">https://arm.naiu.kiev.ua/books/finansove_pravo/lekcia6.html</a>	37 (1) 0.07 %
68	<a href="http://www.interstandart.com.ua/?p=905">http://www.interstandart.com.ua/?p=905</a>	36 (1) 0.07 %
69	<a href="https://docs.dtkr.ua/download/pdf/1078.8242.1">https://docs.dtkr.ua/download/pdf/1078.8242.1</a>	34 (1) 0.06 %
70	<a href="https://www.kagarlyk-mrada.gov.ua/pages/p1968">https://www.kagarlyk-mrada.gov.ua/pages/p1968</a>	32 (3) 0.06 %
71	<a href="https://ibuhgalter.net/material/167/3447">https://ibuhgalter.net/material/167/3447</a>	31 (2) 0.06 %
72	<a href="https://zakon.rada.gov.ua/go/3813-20">https://zakon.rada.gov.ua/go/3813-20</a>	31 (1) 0.06 %
73	<a href="http://www.vtei.com.ua/doc/2020/23042020konf/11_91.pdf">http://www.vtei.com.ua/doc/2020/23042020konf/11_91.pdf</a>	31 (4) 0.06 %

74	<a href="https://docplayer.net/82709964-Podatok-na-dodanu-vartist-sutnist-ta-stan-pervinnogo-obliku.html">https://docplayer.net/82709964-Podatok-na-dodanu-vartist-sutnist-ta-stan-pervinnogo-obliku.html</a>	30 (3) 0.06 %
75	<a href="http://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2016/09/BS-v-tablytsiakh-i-skhemakh.pdf">http://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2016/09/BS-v-tablytsiakh-i-skhemakh.pdf</a>	30 (3) 0.06 %
76	<a href="http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=98645743&amp;red=100003d95724e8a4931f9d8f4e2e6fad420e10&amp;d=5">http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=98645743&amp;red=100003d95724e8a4931f9d8f4e2e6fad420e10&amp;d=5</a>	29 (2) 0.06 %
77	<a href="http://www.vtei.com.ua/doc/vupysk29.pdf">http://www.vtei.com.ua/doc/vupysk29.pdf</a>	29 (4) 0.06 %
78	<a href="http://referatu.net.ua/referats/7569/169318">http://referatu.net.ua/referats/7569/169318</a>	<b>28 (1) 0.05 %</b>
79	<a href="http://econlaw.nlu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Economic-Theory-and-Law-2-2019.pdf">http://econlaw.nlu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Economic-Theory-and-Law-2-2019.pdf</a>	28 (2) 0.05 %
80	<a href="https://www.vn.ukrstat.gov.ua/images/stories/Publikacii/2020/01/perelik_tipovyx_pom.pdf">https://www.vn.ukrstat.gov.ua/images/stories/Publikacii/2020/01/perelik_tipovyx_pom.pdf</a>	26 (2) 0.05 %
81	<a href="https://dreamdim.ua/wp-content/uploads/2021/01/Porivnyalna-tablytsya-podatky.docx">https://dreamdim.ua/wp-content/uploads/2021/01/Porivnyalna-tablytsya-podatky.docx</a>	26 (2) 0.05 %
82	<a href="https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=451&amp;num=9">https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=451&amp;num=9</a>	25 (4) 0.05 %
83	<a href="https://finap.com.ua/fatca-ministerstvom-finansiv-oprilyudneno-proekt-zakonu-shhodo-zabezpechennya-vprovadzhennya-ukrayinoyu-dvoh-mizhnarodnih-standartiv-u-sferi-prozorosti-ta-obminu-informatsiyeyu-dlya-podatkovih-tsilej/">https://finap.com.ua/fatca-ministerstvom-finansiv-oprilyudneno-proekt-zakonu-shhodo-zabezpechennya-vprovadzhennya-ukrayinoyu-dvoh-mizhnarodnih-standartiv-u-sferi-prozorosti-ta-obminu-informatsiyeyu-dlya-podatkovih-tsilej/</a>	25 (4) 0.05 %
84	<a href="http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/28500/1/%D0%91%D0%BE%D0%B1%D1%80%D1%96%D0%B2%D0%B5%D1%86%D1%8C%20%D0%9B.%20%D0%AF..pdf">http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/28500/1/%D0%91%D0%BE%D0%B1%D1%80%D1%96%D0%B2%D0%B5%D1%86%D1%8C%20%D0%9B.%20%D0%AF..pdf</a>	25 (3) 0.05 %
85	<a href="http://dSPACE.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/7433/1/Opodatkovannya_Audit_2017_Posibnyk.pdf">http://dSPACE.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/7433/1/Opodatkovannya_Audit_2017_Posibnyk.pdf</a>	25 (3) 0.05 %
86	<a href="https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/06/Ekonomika-i-suspilstvo-18-2018.pdf">https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/06/Ekonomika-i-suspilstvo-18-2018.pdf</a>	25 (3) 0.05 %
87	<a href="https://docplayer.net/73273893-Reformuvannya-podatkovoyi-sistemi-ukrayini-vidpovidno-dolevropeyskih-standartiv.html">https://docplayer.net/73273893-Reformuvannya-podatkovoyi-sistemi-ukrayini-vidpovidno-dolevropeyskih-standartiv.html</a>	24 (1) 0.05 %
88	<a href="https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&amp;pf3511=66520&amp;pf35401=517358">https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&amp;pf3511=66520&amp;pf35401=517358</a>	24 (2) 0.05 %
89	<a href="https://protocol.ua/ru/podatkoviy_kodeks_ukraini_stattya_214/">https://protocol.ua/ru/podatkoviy_kodeks_ukraini_stattya_214/</a>	23 (3) 0.04 %
90	<a href="http://bses.in.ua/journals/2020/53_2020/32.pdf">http://bses.in.ua/journals/2020/53_2020/32.pdf</a>	22 (1) 0.04 %
91	<a href="https://gurt.org.ua/uploads/news/2010/09/22/pc_n7101-1_.pdf">https://gurt.org.ua/uploads/news/2010/09/22/pc_n7101-1_.pdf</a>	22 (4) 0.04 %
92	<a href="http://ujae.org.ua/wp-content/uploads/2022/05/ujae_2022_r01_a11.pdf">http://ujae.org.ua/wp-content/uploads/2022/05/ujae_2022_r01_a11.pdf</a>	21 (2) 0.04 %
93	<a href="https://westudents.com.ua/glavy/13802-62-sklad-struktura-dohodv-derjavnogo-byudjetu-ukrani-ta-mstsevih-byudjetv.html">https://westudents.com.ua/glavy/13802-62-sklad-struktura-dohodv-derjavnogo-byudjetu-ukrani-ta-mstsevih-byudjetv.html</a>	21 (3) 0.04 %
94	<a href="https://www.zedsoft.com.ua/blog/?upravlinnia-komplaiens-ryzykamy-v-dps-novyj-eksperymentalnyi-proiekt-vid-uriadu">https://www.zedsoft.com.ua/blog/?upravlinnia-komplaiens-ryzykamy-v-dps-novyj-eksperymentalnyi-proiekt-vid-uriadu</a>	20 (2) 0.04 %
95	<a href="https://dn.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-518760.html">https://dn.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-518760.html</a>	20 (2) 0.04 %
96	<a href="https://evp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-705899.html">https://evp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-705899.html</a>	19 (1) 0.04 %
97	<a href="https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Podatкова-systema-navchal-nyy-posibnyk.pdf">https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Podatкова-systema-navchal-nyy-posibnyk.pdf</a>	19 (3) 0.04 %
98	<a href="http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2021/278-279/pdf/24-29.pdf">http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2021/278-279/pdf/24-29.pdf</a>	19 (2) 0.04 %
99	<a href="http://www.nikopol-mrada.dp.gov.ua/component/k2/tag/%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0">http://www.nikopol-mrada.dp.gov.ua/component/k2/tag/%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0</a>	17 (1) 0.03 %
100	<a href="https://eprints.oa.edu.ua/4909/1/Kharchuk.pdf">https://eprints.oa.edu.ua/4909/1/Kharchuk.pdf</a>	17 (2) 0.03 %
101	<a href="https://studopedia.su/12_327_osnovni-harakteristiki-ryadiv-dinamiki.html">https://studopedia.su/12_327_osnovni-harakteristiki-ryadiv-dinamiki.html</a>	17 (1) 0.03 %
102	<a href="http://gorod-online.net/news/ekonomika/2572-pres-sluzhba-mindokhodiv-povidomyae-27-05-2014">http://gorod-online.net/news/ekonomika/2572-pres-sluzhba-mindokhodiv-povidomyae-27-05-2014</a>	16 (2) 0.03 %

103	<a href="http://dspace.univer.kharkov.ua/bitstream/123456789/11856/7/diss-Viktorchjuk.pdf">http://dspace.univer.kharkov.ua/bitstream/123456789/11856/7/diss-Viktorchjuk.pdf</a>	16 (3) 0.03 %
104	<a href="http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/6610/1/%D0%A2%D0%B5%D0%B7%D0%B8_%D0%9F%D0%94%D0%90%D0%90_%D0%A4%D0%B5%D1%81%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE.%20%D0%A7%201%20%281%29%20%D0%B0%D0%BA%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%B5%D0%BC%D0%B8%20%D1%82%D0%B0%20%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%D1%83.pdf">http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/6610/1/%D0%A2%D0%B5%D0%B7%D0%B8_%D0%9F%D0%94%D0%90%D0%90_%D0%A4%D0%B5%D1%81%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE.%20%D0%A7%201%20%281%29%20%D0%B0%D0%BA%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%B5%D0%BC%D0%B8%20%D1%82%D0%B0%20%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%D1%83.pdf</a>	15 (1) 0.03 %
105	<a href="https://docplayer.net/79834904-Napryami-rozvitku-nauki-trudovogo-prava-ta-prava-socialnogo-zabezpechennya.html">https://docplayer.net/79834904-Napryami-rozvitku-nauki-trudovogo-prava-ta-prava-socialnogo-zabezpechennya.html</a>	15 (2) 0.03 %
106	<a href="https://www.slideshare.net/slideshow/xbrl-176328271/176328271">https://www.slideshare.net/slideshow/xbrl-176328271/176328271</a>	14 (1) 0.03 %
107	<a href="https://zachepylivska-gromada.gov.ua/analiz-regulyatornogo-vplyvu-proyektu-rishennya-sesiji-zachepylivskoyi-selyshhnoyi-rady-pro-vstanovlennya-stavok-ta-pilg-iz-splaty-podatku-na-neruhome-majno-vidminne-vid-zemelnoyi-dilyanky-na-2022-rik/">https://zachepylivska-gromada.gov.ua/analiz-regulyatornogo-vplyvu-proyektu-rishennya-sesiji-zachepylivskoyi-selyshhnoyi-rady-pro-vstanovlennya-stavok-ta-pilg-iz-splaty-podatku-na-neruhome-majno-vidminne-vid-zemelnoyi-dilyanky-na-2022-rik/</a>	14 (2) 0.03 %
108	<a href="https://dspace.dsau.dp.ua/bitstream/123456789/7393/1/%D0%9C%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84%D1%96%D1%8F%20%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%B0%2010.11.21.pdf">https://dspace.dsau.dp.ua/bitstream/123456789/7393/1/%D0%9C%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84%D1%96%D1%8F%20%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%B0%2010.11.21.pdf</a>	13 (1) 0.02 %
109	<a href="https://ifstat.gov.ua/RIZN/NARADA_GUS/NARADA_2.HTM">https://ifstat.gov.ua/RIZN/NARADA_GUS/NARADA_2.HTM</a>	12 (2) 0.02 %
110	<a href="http://global-national.in.ua/archive/6-2015/06_2015.pdf">http://global-national.in.ua/archive/6-2015/06_2015.pdf</a>	12 (1) 0.02 %
111	<a href="https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.04/2015/Chernenko_aref.pdf">https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.04/2015/Chernenko_aref.pdf</a>	12 (1) 0.02 %
112	<a href="http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/34827/1/Kotenko_Oblik_i_zvitnist_v_opodatkuvanni_2014.pdf">http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/34827/1/Kotenko_Oblik_i_zvitnist_v_opodatkuvanni_2014.pdf</a>	12 (2) 0.02 %
113	<a href="http://shevrada.dp.ua/shevchenkivska-dpi-gu-dps-u-dnipropetrovskij-oblasti-informuye-15/">http://shevrada.dp.ua/shevchenkivska-dpi-gu-dps-u-dnipropetrovskij-oblasti-informuye-15/</a>	11 (1) 0.02 %
114	<a href="https://www.wikiwand.com/uk/%D0%95%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B5_%D0%B6%D0%B8%D1%82%D1%82%D1%8F">https://www.wikiwand.com/uk/%D0%95%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B5_%D0%B6%D0%B8%D1%82%D1%82%D1%8F</a>	11 (1) 0.02 %
115	<a href="http://khntusg.com.ua/wp-content/uploads/2019/11/vestnik_snt_2019_2.pdf">http://khntusg.com.ua/wp-content/uploads/2019/11/vestnik_snt_2019_2.pdf</a>	11 (1) 0.02 %
116	<a href="http://www.vtei.com.ua/doc/doc/25_03_2020zb2.pdf">http://www.vtei.com.ua/doc/doc/25_03_2020zb2.pdf</a>	10 (1) 0.02 %
117	<a href="https://buh.ligazakon.net/news/215400_obmn-fnansovoyu-nformatsyu-mzh-ukranoyu-ta-nshimi-kranami-dlya-podatkovikh-tsley--noviy-zakonoprokt">https://buh.ligazakon.net/news/215400_obmn-fnansovoyu-nformatsyu-mzh-ukranoyu-ta-nshimi-kranami-dlya-podatkovikh-tsley--noviy-zakonoprokt</a>	10 (1) 0.02 %
118	<a href="http://elar.tsatu.edu.ua/bitstream/123456789/11495/1/%D0%9A%D1%83%D1%80%D1%81%20%D0%B%D0%B5%D0%BA%D1%86%D0%B8%D0%B9.pdf">http://elar.tsatu.edu.ua/bitstream/123456789/11495/1/%D0%9A%D1%83%D1%80%D1%81%20%D0%B%D0%B5%D0%BA%D1%86%D0%B8%D0%B9.pdf</a>	10 (1) 0.02 %
119	<a href="http://jurfak.univer.kharkov.ua/naukghittia/vystnyk/1000.pdf">http://jurfak.univer.kharkov.ua/naukghittia/vystnyk/1000.pdf</a>	10 (1) 0.02 %
120	<a href="https://snu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/05/PEKACH-K.A.-dysertatsiya.doc">https://snu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/05/PEKACH-K.A.-dysertatsiya.doc</a>	10 (1) 0.02 %
121	<a href="http://pervomaisk.mk.ua/s/4281868f4164f860c80b3f3d3b2a7180">http://pervomaisk.mk.ua/s/4281868f4164f860c80b3f3d3b2a7180</a>	9 (1) 0.02 %
122	<a href="https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/9398/1/%D0%94%D0%B0%D0%BD%D1%8C%D0%BA%D1%96%D0%B2_%D0%A1%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F%20%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%D1%83%20%D1%96%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83_%D0%9D%D0%B0%D0%B2%D1%87_%D0%BF%D0%BE%D1%81_2_%D0%B3%D0%B5%20%D0%B2%D0%B8%D0%B4_%D0%9A%D0%B8%D1%97%D0%B2_%D0%97%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F_2006.doc">https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/9398/1/%D0%94%D0%B0%D0%BD%D1%8C%D0%BA%D1%96%D0%B2_%D0%A1%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F%20%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%D1%83%20%D1%96%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83_%D0%9D%D0%B0%D0%B2%D1%87_%D0%BF%D0%BE%D1%81_2_%D0%B3%D0%B5%20%D0%B2%D0%B8%D0%B4_%D0%9A%D0%B8%D1%97%D0%B2_%D0%97%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F_2006.doc</a>	8 (1) 0.02 %
123	<a href="https://azones.law/analytics/obmin-informatsiyeyu-pro-finrahunky-ukrayina-maye-gotuvatsya-do-chergovyh-zmin-do-crs/">https://azones.law/analytics/obmin-informatsiyeyu-pro-finrahunky-ukrayina-maye-gotuvatsya-do-chergovyh-zmin-do-crs/</a>	7 (1) 0.01 %
124	<a href="https://studopedia.com.ua/1_8169_elementi-podatku.html">https://studopedia.com.ua/1_8169_elementi-podatku.html</a>	7 (1) 0.01 %
125	<a href="http://vl.kr-admin.gov.ua/gudfs.html">http://vl.kr-admin.gov.ua/gudfs.html</a>	7 (1) 0.01 %

126	<a href="https://docplayer.net/64240737-Ministerstvo-osviti-i-nauki-ukrayini-sumskiy-nacionalniy-agrarniy-universitet-fakultet-ekonomiki-i-menedzhmentu-kafedra-buhgalterskogo-obliku.html">https://docplayer.net/64240737-Ministerstvo-osviti-i-nauki-ukrayini-sumskiy-nacionalniy-agrarniy-universitet-fakultet-ekonomiki-i-menedzhmentu-kafedra-buhgalterskogo-obliku.html</a>	7 (1) 0.01 %
127	<a href="https://zakon.rada.gov.ua/go/v8941837-12">https://zakon.rada.gov.ua/go/v8941837-12</a>	6 (1) 0.01 %
128	<a href="https://protocol.ua/ru/postanova_kas_vp_vid_28_09_2022_roku_u_spravi_160_3561_20/">https://protocol.ua/ru/postanova_kas_vp_vid_28_09_2022_roku_u_spravi_160_3561_20/</a>	6 (1) 0.01 %
129	<a href="http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/8805/1/%D0%97%D0%91%D0%86%D0%A0%D0%9D%D0%98%D0%9A%20%D0%A2%D0%95%D0%97%20%D0%A5%D0%9D%D0%A2%D0%A3%D0%A1%D0%93%20%2830.10.2020%20%D1%80.%29.pdf">http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/8805/1/%D0%97%D0%91%D0%86%D0%A0%D0%9D%D0%98%D0%9A%20%D0%A2%D0%95%D0%97%20%D0%A5%D0%9D%D0%A2%D0%A3%D0%A1%D0%93%20%2830.10.2020%20%D1%80.%29.pdf</a>	6 (1) 0.01 %
130	<a href="http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5711/1/6021_IR.pdf">http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5711/1/6021_IR.pdf</a>	5 (1) 0.01 %
131	<a href="http://elibrary.donnuet.edu.ua/1207/1/2017_KL%20_Kamynskyi_Oblik_i_opodatkuvannia_%20mag.pdf">http://elibrary.donnuet.edu.ua/1207/1/2017_KL%20_Kamynskyi_Oblik_i_opodatkuvannia_%20mag.pdf</a>	5 (1) 0.01 %
132	<a href="https://dspace.nuph.edu.ua/bitstream/123456789/8784/1/%D0%95%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BD%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA%20%D0%9E%D0%95%D0%A4_3.pdf">https://dspace.nuph.edu.ua/bitstream/123456789/8784/1/%D0%95%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BD%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA%20%D0%9E%D0%95%D0%A4_3.pdf</a>	5 (1) 0.01 %
133	<a href="https://www.lektsii.net/1-100543.html">https://www.lektsii.net/1-100543.html</a>	5 (1) 0.01 %

### Список принятых фрагментів (немає принятих фрагментів)

ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	ЗМІСТ	КІЛЬКІСТЬ ОДНАКОВИХ СЛІВ (ФРАГМЕНТІВ)
------------------	-------	---------------------------------------