

## СЕКЦІЯ 6 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

**Бондар Ю.В.***аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю  
Київського національного торговельно-економічного університету*

### ПОДАТКОВІ ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ І АУДИТУ

Статтю присвячено питанням обліку і аудиту податкових витрат, становлення яких зумовлено особливостями податкової системи України. З метою розкриття напрямку дослідження, проведено глибокий аналіз нормативно-правового забезпечення цього питання. Розглянуто передумови становлення поняття «податкові витрати». Представлено результати зіставлення понять витрати та видатки.

**Ключові слова:** податкові витрати, облік, аудит, податкова система.

#### **Бондарь Ю.В. НАЛОГОВЫЕ РАСХОДЫ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И АУДИТА**

Статья посвящена вопросам учета и аудита налоговых расходов, становление которых обусловлено особенностями налоговой системы Украины. С целью раскрытия направления исследования, проведено глубинный анализ нормативно-правового обеспечения этого вопроса. Рассмотрены предпосылки становления понятия «налоговые расходы». Представлены результаты сопоставления понятий затраты и расходы.

**Ключевые слова:** налоговые расходы, учет, аудит, налоговая система.

#### **Bondar Yu.V. TAX EXPENDITURES AS AN OBJECT OF ACCOUNTING AND AUDITING**

The article is devoted to problems of tax expenditures accounting and auditing. The article presents an analysis of the legal provision regarding this issue. The author reveals the preconditions for the formation of the concept of "tax expenditures" as well. The results of a comparative analysis of the concepts of "costs" and "expenses" are presented.

**Keywords:** tax expenditures, accounting, auditing, tax system.

**Постановка проблеми.** Протягом останніх років спостерігається примусове перетворення бухгалтерського обліку, який відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», покликаний забезпечувати процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Дані перетворення утворили з бухгалтерського обліку засіб тотального державного контролю і фінансового виснаження суб'єктів господарювання, як зазначав І. Чалий [2].

Проте бухгалтерський облік покликаний забезпечувати користувачів інформацією, яка в умовах трансформаційних перетворень економіки України стає все ціннішим економічним ресурсом. Використання в ринкових відносинах якісної, достовірної та повної інформації забезпечує підприємство перевагами у конкурентній боротьбі.

Програма реформування системи бухгалтерського обліку від 28.10.1998 р. із застосуванням міжнародних стандартів була впроваджена передусім для надання суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньогосподарського обліку, а також приведення системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [3]. Дані завдання були визначені, як головні Програми реформування.

Враховуючи економічний стан України протягом останніх років державна влада для «українського прориву» потребувала економічних реформ. Так було впроваджено Програму економічних реформ на 2010–2014 рр. Відповідно, одним із стратегічних напрямків перетворень було формування режиму

максимального сприяння бізнесу шляхом зменшення втручання держави в економіку, зниження адміністративних бар'єрів для його розвитку, модернізації податкової системи й поглиблення міжнародної економічної інтеграції України [4].

У програмі економічних реформ вказано, що однією з причин наявності проблем в податковій системі є значні розбіжності між податковим та бухгалтерським обліком.

Вирішуючи цю проблему, Верховна Рада України в 2010 р. прийняла Податковий кодекс України, на меті якого було, зокрема, усунення розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком і створення ефективної податкової системи.

Як зазначає Л. Капаєва, «система оподаткування тим ефективніша, чим вона більш зручна як для того, хто сплачує податки, так і для того, хто здійснює контролюючі функції. Податкова система повинна забезпечувати раціональне співвідношення між інтересами держави в одержанні джерел для покриття державних витрат і інтересами платників у сплаті податку в такому розмірі, щоб це не суперечило їх особистим та виробничим інтересам та інтересам суспільства в цілому» [5, с. 106].

**Виклад основного матеріалу.** А. Сміт у роботі «Дослідження про природу та причини багатства народу» чітко охарактеризував основні принципи оподаткування, а саме: громадяни повинні ділитися з державою своїми доходами у певній пропорційності; податок, сума і спосіб платежу, термін сплати мають бути точно визначеними і зрозумілими; податок має бути стягнутий у найзручніший для платника час і спосіб; податки повинні сприяти розвитку підприємництва і забезпечувати лише насущні потреби держави [6].

Аналізуючи попередні твердження, можна зауважити, що сучасна податкова система України порушує ряд основних принципів щодо її ефективності в частині своєї зрозумілості і зручності. Проте про порушення принципів діяльності податкової системи можна стверджувати лише з практичного досвіду, оскільки в Податковому кодексі України в п.п. 4.1. зазначено його ґрунтування на ряді принципів, які б мали забезпечити високу ефективність податкової системи.

Оскільки сьогоднішні реалії вимагають підвищення ефективності податкової системи, Державна фіскальна служба України та Міністерство економічного розвитку і торгівлі України розробили проєкти Концепції реформування податкової системи. В основу кожної концепції покладено ідею скорочення податків. Кожна з концепцій містить свої конкретні недоліки та відповідні переваги. Проте жодна з концепцій в повному обсязі не забезпечує деструктивність податкової системи України та паритетність інтересів її суб'єктів.

Будь-яке підприємство не може існувати автономно від податкової системи, оскільки незалежно від форм власності воно є учасником податкових відносин. В результаті чого на будь-яке підприємство покладено податковий тягар, який проявляється не лише у кількості податків, обов'язкових платежів, розмірі відповідних ставок, а й у тому, що намагання зблизити податковий і фінансовий облік призводить до симбіозу двох окремих систем обліку, кожна з яких в результаті втрачає свою методичну особливість.

Таким чином, твердження О. Кірша та І. Чалого, які датуються ще 2007 р., про те, що сама суть міжнародно-орієнтованого бухгалтерського обліку, покликано регулювати представлення фінансової інформації не внутрішнім, а зовнішнім користувачам за допомогою подання відповідних звітів перекручується [2]. Це твердження не втратило актуальності й до сьогодні.

Отже, в результаті наявних проблем в системі бухгалтерського обліку, зокрема в частині співвідношень між податковою системою, підприємства несуть додаткові витрати у вигляді податкових. Податкові витрати становлять новий об'єкт обліку.

Як зазначає А. Хмелевська, «об'єкти бухгалтерського обліку є дуже різноманітними. Це цілий комплекс процесів і операцій, пов'язаних з виробничою та фінансово-господарською діяльністю, збереженням майна, ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Без чітко визначених об'єктів неможлива реалізація предмета бухгалтерського обліку» [7]. Якщо продовжити думку, то без чіткого визначення предмета бухгалтерського обліку під сумнів потрапляє його загальна ефективність функціонування.

Н. Гура у своїй праці зазначає, що основними складовими системи бухгалтерського обліку можна визначити об'єкти бухгалтерського

обліку, елементи методу, план рахунків, який узагальнює й пов'язує все у системі, а також інформацію, яку в якості вхідних даних збирають на первинних документах, узагальнюють в облікових регістрах і як результат обліку подають у звітності [8]. Таким чином, автор стверджує про те, що об'єкти бухгалтерського обліку є важливою складовою його системи.

Враховуючи дані обставин, важливо чітко виокремити із різноманітності витрат і зарахувати до об'єкту обліку саме податкові витрати.

Основним нормативно-правовим актом, який розкриває методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, є ПСБО 16 «Витрати».

У ст. 6 ПСБО 16 подано таке визначення: «Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу в результаті його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [9].

Дотримуючись ідеї максимальної синхронізації фінансового і податкового обліку, визначення «витрат» передбачено і Податковим кодексом у ст. 14.1.27: «Витрати – сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальних формах, здійснюваних для ведення господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів, або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його виключення або розподілом власником)».

Аналізуючи визначення «витрат», що представлені в основних нормативно-правових актах: ПСБО 16 та ПКУ, які за принципом гармонізації мали б бути тотожними, містять у собі суттєву невідповідність. Вона виникає в частині уточнюючого формулювання «звітного періоду», що призводить до плутанини в осмисленні головного поняття «витрати».

Плутанина виникає серед понять «видатки» та «витрати», осмислення розбіжностей серед яких можливе лише в контексті бухгалтерського обліку,

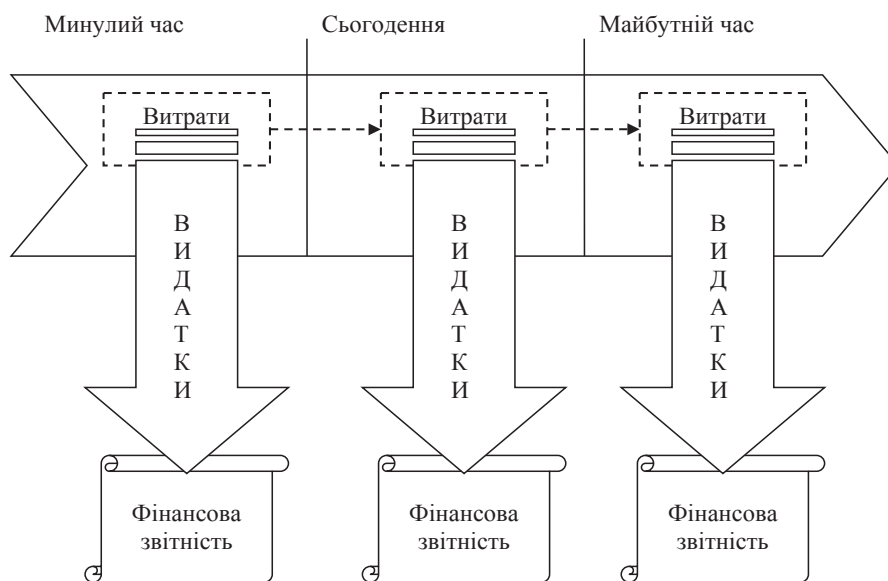


Рис. 1. Процес трансформації поняття «витрати» у поняття «видатки»  
Джерело: розроблено автором

оскільки, як зазначав О. Філінков, видатки є його специфічною категорією [10, с. 16].

Р. Ентоні та Дж. Ріс роз'яснюють, що витрати – це грошовий вимір суми ресурсів, який використовується з якоюсь метою, а видатки – це стаття витрат, яка належить до поточного звітного періоду [11, с. 46].

На нашу думку, суттєвість у розбіжностях понятійного апарату «видатків» та «витрат» є досить незначною. На рисунку 1 зображено процес трансформування витрат у видатки.

Відповідно до процесу трансформації витрат у видатки, у фінансовій звітності мають відображатись саме видатки. Відповідно до форм фінансової звітності, які передбачені НПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», відображення сум видатків не передбачено. Тому, на нашу думку, розмежування понять «витрати» та «видатки» є суб'єктивним і не містить суттєвих відмінностей.

Таким чином, дотримуючись бухгалтерського аспекту, доречно внести корективи щодо визначення, поданого у ст. 6. ПСБО 16 «Витрати», замінивши «витрати» поняттям «видатки».

Відповідно до нормативно-правових актів, облік витрат ведеться у розрізі їх видів. Види витрат диференційовані в розрізі окремих елементів, які відображають на відповідних окремих рахунках, що передбачені планом рахунків, зокрема: «собівартість реалізації», «загальновиробничі витрати», «адміністративні витрати», «витрати на збут», «інші витрати операційної діяльності». Таке групування витрат не повністю відповідає меті ефективної діяльності будь-якого підприємства незалежно від форми власності, оскільки не забезпечується простота та результативність в їх організації, управлінні та контролі.

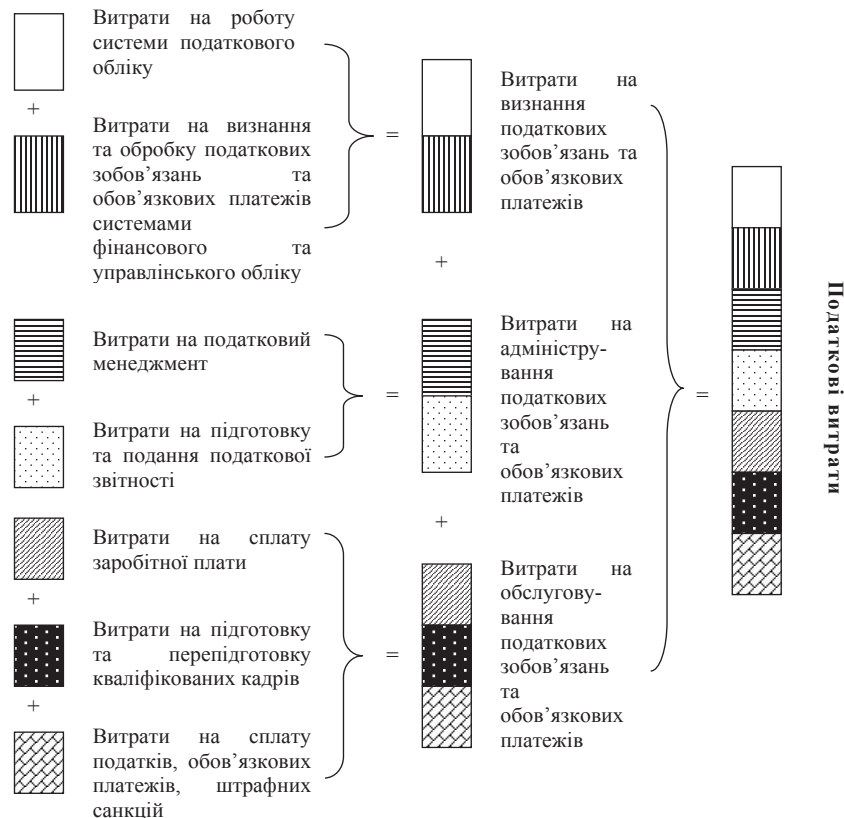


Рис. 2. Формування податкових витрат

Джерело: розроблено автором

Окрім того, таке групування витрат унеможливає виокремлення серед загальної їх маси витрати за специфічними джерелами походження, до яких, на нашу думку належать податкові витрати.

Процес формування податкових витрат як елементу обліку та аудиту представлено на рисунку 2. В основу методу такого формування податкових витрат покладено виникнення їх за відповідними джерелами.

Про вагомість фактору формування податкових витрат, такого як адміністрування податків, зазначалось ще в указі Президента України від 03.10.2007 р. № 816: «...безсистемність та непередбачуваність змін податкового законодавства, а також недосконала система адміністрування податків. Це призводить до непродуктивного навантаження на суб'єкти господарювання та значних витрат часу і ресурсів для складання податкової звітності».

Щодо дефініції «адміністрування податків», то вітчизняні науковці не дають відповідного трактування. Навіть у Податковому кодексі тлумачення сутності цього терміна відсутнє. Єдиний нормативний документ, що регулює адміністрування податків не в розрізі окремого податку, а в сукупності всіх податків і зборів, визначає єдиний підхід до адміністрування податків – це Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів).

Саме поняття «адміністрування» рідко використовується в національній науково-правовій літературі. Термін «адміністрування» походить від латинського, що означає «керівництво», «управління». Незважаючи на те, що саме слово «адміністрація» (як орган управління) або «адміністративний» (як управлінський інститут) досить широко використовується у правових науках, похідний іменник «адміністрування» є досить рідкісним і неоднозначним явищем у науковій літературі.

На нашу думку, саме поняття «витрати на адміністрування податкових зобов'язань та обов'язкових платежів» повністю розкриває суть, яка виражається у специфічних принципах та механізмах:

- принцип ефективного управління податковими витратами;
- забезпечення ефективної системи управління податковими витратами;
- механізм, що включає систему способів організації діяльності під впливом нормативно-правового забезпечення, якому характерний владно-примусовий характер.

Під впливом витрат на визнання та адміністрування податків виникає ще один фактор, що утворює податкові витрати, – витрати на обслуговування податкових зобов'язань та обов'язкових платежів.

**Висновки.** У результаті виникнення таких специфічних витрат і формується специфічний об'єкт обліку і аудиту – податкові витрати. У зв'язку з чим постає необхідність вдосконалення системи бухгалтерського обліку і аудиту з урахуванням специфіки податкових витрат.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Верховна Рада України : закон від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Чалый И. Хотели простоты и ученого единства? Получите, распишитесь... / И. Чалый, А. Кирш // Зеркало недели. – 2007. – № 15 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/hoteli\\_prostoty\\_i\\_uchetnogo\\_edinstva\\_poluchite\\_raspishites.html](http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/hoteli_prostoty_i_uchetnogo_edinstva_poluchite_raspishites.html).
3. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.
4. Програма економічних реформ на 2010–2014 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_2.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_2.pdf).
5. Капаєва Л.М. Фінансове право : навч. посіб. / Л.М. Капаєва, М.С. Лях. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 248 с.
6. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Электронный ресурс] / А. Смит. – Режим доступа : [file:///C:/Users/C559~1/AppData/Local/Temp/Rar\\$EX00.276/smit\\_a.html](file:///C:/Users/C559~1/AppData/Local/Temp/Rar$EX00.276/smit_a.html).
7. Хмелевська А.В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / А.В. Хмелевська. – Режим доступу : [http://lubbook.net/book\\_285\\_glava\\_1\\_Tema\\_1\\_Priroda\\_b%D1%96znesu\\_%D1%96\\_jj.html](http://lubbook.net/book_285_glava_1_Tema_1_Priroda_b%D1%96znesu_%D1%96_jj.html).
8. Гура Н.О. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет та об'єкти / Н.О. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 3–8.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
10. Філінков О.М. Про співвідношення змісту категорій «витрати виробництва», «затрати» і «собівартість» / О.М. Філінков // Економічна теорія. – 2005. – № 4. – С. 12–17.
11. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. ; пер. с англ. – М., 1993 р. – 560 с.

УДК 338.4

**Кокиза Г.Ю.**  
*студентка обліково-фінансового факультету  
Вінницького торговельно-економічного інституту  
Київського національного торговельно-економічного університету*

**НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРІВ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ ТА ОСНОВНІ НАПРЯМИ АНАЛІЗУ**

У статті досліджуються основні аспекти обліку надходження товарів та його організації. Розглянуто порядок визначення вартості та оцінка товарних запасів на підприємствах роздрібною торгівлі. Висвітлюються основні напрями аналізу надходження товарів на підприємствах.

**Ключові слова:** облік, торгівля, товари, первісна вартість, оцінка та переоцінка товарних запасів, торгова націнка, оперативний аналіз.

**Кокиза Г.Ю. ПОСТУПЛЕНИЕ ТОВАРОВ: УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ АНАЛИЗА**

В статье исследуются основные аспекты учета поступления товаров и его организации. Рассмотрены порядок определения стоимости и оценка товарных запасов на предприятиях розничной торговли. Отображены основные направления анализа поступления товаров на предприятиях.

**Ключевые слова:** учет, торговля, товары, первоначальная стоимость, оценка и переоценка товарных запасов, торговая наценка, оперативный анализ.

**Kokyza H.Y. INCOMING GOODS: ACCOUNTING ASPECT AND MAIN AREAS OF ANALYSIS**

The article examines the main aspects of the accounting of incoming goods and its organization. The author considers the definition and evaluation of the cost of inventory at retail trade enterprises. The paper reflects the main directions of the analysis of incoming goods in enterprises.

**Keywords:** accounting, trade, commodities, initial cost, assessment and reassessment of inventory, trade margin, operational analysis.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розвитку економіки торгівля стала невід'ємною складовою ринкових відносин. Взаємодіючи певною мірою з усіма сферами діяльності та інститутами суспільного життя, торгівля є важливим джерелом мобілізації потенціалу національного зростання, підвищення якості й рівня життя, задовольняючи індивідуальні потреби в товарах і послугах.

Товари на ринках у даний час стали предметом конкуренції, тому як товаровиробники, так і торговельні підприємства розуміють важливість здійснення ефективного обліку та аналізу товарів, в тому числі їх надходження, які будуть зорієнтовані на перспективу та дозволять керівництву приймати якісні управлінські рішення стосовно діяльності свого підприємства.

Товарні операції для торговельного підприємства є основною статтею оборотних коштів, за рахунок

яких у процесі торговельної діяльності (обігу) підприємство отримує прибутки, які є метою та основою життєдіяльності будь-якого підприємства, тож оперативний та достовірний їх облік та аналіз на підприємстві є невід'ємною частиною управління підприємством, без якого неможливе досягнення цілей підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розвитку теорії і практики обліку товарів на підприємствах торгівлі сприяли роботи вітчизняних вчених В.В. Собка, С.В. Бардаша, М.С. Пушкаря, Ф.Ф. Бутинця, Н.Б. Чебанової, Г.В. Савицької, Н.М. Ткаченко, Я.В. Мех, М.Р. Чумаченка, П.Я. Поповича. Серед зарубіжних вчених, які досліджували облік товарних операцій на підприємстві, Б. Йорг, В. Кюппер, Л. Персі, Д. Росситер, Р. Томас та ін.