

ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Малишкін Олександр Іванович

УДК 657.6:657.446 (043.3)

**ОБЛІК І АУДИТ ПОДАТКІВ: ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ,
РОЗВИТОК**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Київ - 2014

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Науковий консультант доктор економічних наук, доцент
Пилипенко Олексій Іванович,
Національна академія статистики, обліку та аудиту, декан факультету обліку та аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Герасимович Анатолій Михайлович,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», професор кафедри банківської справи;

доктор економічних наук, професор
Гура Надія Олександрівна,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, професор кафедри обліку та аудиту;

доктор економічних наук, професор
Кузнецова Світлана Анатоліївна,
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, завідувач кафедри міжнародних фінансів та банківської справи

Захист відбудеться 24 червня 2014 р. о 10-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 в Національній академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1.

Автореферат розісланий 23 травня 2014 р.

Вчений секретар спеціалізованої
вченої ради, доктор економічних наук, доцент

О. А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Світовий досвід свідчить, що незважаючи на тенденцію певної уніфікації правил оподаткування в рамках міждержавних об'єднань (союзів), для кожної країни характерні особливості в оподаткуванні, притаманні тій чи іншій економічній системі країни. Такі правила закріплюються в нормах податкового законодавства країни або союзу країн.

Упровадження з 2011 р. Податкового кодексу України спрямовано на певну уніфікацію вітчизняних правил оподаткування та бухгалтерського фінансового обліку. Досвід застосування його норм засвідчив, що досягти такої уніфікації не вдалося. Залишається чимало розбіжностей між правилами складання податкової та фінансової звітності в умовах як П(С)БО), так і МСБО/МСФЗ.

Неможливість повної уніфікації правил оподаткування й обліку за методологією бухгалтерських стандартів дає підстави вести мову про багаторічне існування в Україні такого виду обліку, як податковий, метою якого є надання інформації про податкові зобов'язання на адресу податкового органу.

Проблематика податкового обліку у вітчизняній літературі комплексно досліджувалася переважно в навчальних посібниках такими авторами, як Ф. Бутинець, М. Войнаренко, В. Лень, М. Коцупатрий, З. Задорожний, Г. Гуцул, Л. Лещишин, Г. Пухальська, В. Сердюк, В. Сопко, Н. Штанько.

Наукова складова податкового обліку висвітлювалася у працях таких вітчизняних дослідників, як А. Бородкін, О. Васирик, В. Бабіч, О. Білоусова, О. Ганяйло, Е. Гейер, А. Герасимович, Н. Гура, М. Дем'яненко, Т. Єфименко, С. Кузнецова, Л. Ловінська, І. Жураковська, Н. Малюга, В. Моссаковський, Г. Назарова, А. Озеран, О. Шелковникова, П. Павлюк, Є. Свідерський, В. Шпак, Г. Ямборко, Л. Яструбецька. Слід виокремити праці Л. Ловінської, зокрема монографію «Оцінка в бухгалтерському обліку», видану в 2006 р., в якій уперше у вітчизняній науковій літературі було проаналізовано методологічні засади податкового обліку. Щоправда, ґрунтувалися вони на нормативній базі до 2006 р.

Проблематика аудиту податків висвітлювалася у працях науковців: Н. Дорош, І. Дрозд, Н. Іванової, Л. Кулаковської, Т. Мелехової, О. Петрик, Ю. Пічі, І. Пилипенка, О. Редька, В. Савченка, В. Шевчука та ін.

Проте зазначені проблеми не отримали комплексного наукового обґрунтування у вітчизняній літературі. Внаслідок цього практики працюють методом спроб і помилок, що не сприяє ефективності їхньої роботи. Це також підвищує ризики сплати штрафних санкцій за порушення норм податкового законодавства, що негативно позначається на ефективності бізнесу в Україні. В цьому контексті показовим є низький податковий рейтинг країни у світовому вимірі. У рейтингу Doing Business-2013 групи Всесвітнього банку за параметром «оподаткування» Україна посідає 165-те місце серед 183 країн.

Поряд із проблематикою обліку та звітності щодо податків загострилася ситуація з методологічним обґрунтуванням проведення перевірок повноти та

достовірності нарахування і сплати податків незалежними та внутрішніми аудиторами. На сьогодні такий вид перевірок не набув статусу законодавчої норми, не розроблене його методологічне забезпечення, бракує методичних рекомендацій з аудиту податків.

Отже, в сучасних умовах актуальним є переосмислення концептуальних засад економічних наук, пов'язаних з обліком, звітністю і аудитом податкових платежів. Зазначені проблеми зумовили вибір теми дисертаційної роботи, визначили її мету і завдання.

Зв'язок з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту в межах науково-дослідної роботи «Теоретико-методологічні засади розвитку бухгалтерського обліку в Україні», державний номер 0111U006411. У рамках наукової теми автором проведено дослідження теоретичних та прикладних проблем розвитку в Україні податкового обліку з податку на прибуток, податку на додану вартість, інших податків (зборів).

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є визначення статусу, функцій та механізмів податкового обліку і незалежного аудиту податків та розроблення рекомендацій з їх удосконалення. На базі сформульованих теоретико-методологічних засад стає можливим пошук оптимальних методичних прийомів у системі облікового та контрольного забезпечення нарахування і сплати податків (зборів) на підприємствах України в умовах перманентних змін у функціонуванні інститутів бізнесу та оподаткування. Для досягнення мети в роботі поставлено такі завдання:

- дослідити тенденції розвитку зв'язків інформації фінансової та податкової звітності з податку на прибуток та податку на додану вартість (далі – ПДВ) з огляду на процеси глобалізації сучасної економіки;

- сформулювати поняття «податковий облік», визначити статус, предмет, об'єкти, методичні прийоми, функції, завдання такого виду обліку в сучасних умовах господарювання;

- розкрити характерні риси етапів генезису та розвитку систем обліку з метою оподаткування у період незалежності України;

- розробити структурно-логічні моделі зв'язку інформації фінансової та податкової звітності з податку на прибуток в умовах сучасного й перспективного податкового законодавства;

- визначити прийоми щодо порядку накопичення інформації про доходи і витрати з метою оподаткування;

- обґрунтувати методологічні засади та методичні прийоми облікового механізму податкових різниць та механізму податкових коригувань з податку на прибуток в умовах застосування МСФЗ;

- рекомендувати інформаційну модель зв'язку даних податкового та фінансового обліку з ПДВ;

- виявити особливості обліку інших податків (зборів) (крім податку на прибуток та ПДВ) у контексті вимог податкової звітності;

- розробити звітні показники оподаткування підприємства, які доцільно відображати у складі інтегрованої звітності підприємства за міжнародними стандартами;

- провести класифікацію аудиту податків за ознаками залежно від суб'єктів перевірки, сформулювати термінологічний апарат, мету, предмет, завдання та етапи такого аудиту;

- удосконалити прийоми планування аудиту податків, оцінки систем внутрішнього контролю платника податків, документування аудиторських процедур та результатів контролю як складових методики аудиту;

- удосконалити прийоми аудиторського контролю показника податкового навантаження платника податків.

Об'єктом дослідження є процеси обліку, звітності підприємства з податків (зборів) як інформаційна основа систем бухгалтерського обліку та оподаткування підприємства, а також аудиту оподаткування.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та організаційно-практичні положення податкового обліку (податкових розрахунків), звітності платників податків у контексті виконання ними зобов'язань перед бюджетом країни, а також теоретико-методологічні засади аудиту податків.

Робоча гіпотеза ґрунтується на припущенні, що в сучасних умовах господарювання податки є наріжним каменем відносин двох інститутів – держави (оподаткування) та бізнесу. Такі відносини мають враховувати інтереси і бізнесу, і держави, і відповідати загальнонаціональним інтересам українського народу. Завдяки спільному аналізу їхніх інтересів формуються нові знання про об'єкт дослідження, з'являється можливість отримати нові результати, які матимуть не лише теоретичне, а й практичне значення для сприяння сталому розвитку економіки країни.

Методи дослідження. Методологічним підґрунтям дослідження є сукупність методів і теорій, в основу яких покладено підходи філософії позитивізму, а також евристичні, загальнонаукові методи пізнання та систематизації явищ і процесів у системах обліку, звітності, оподаткування й аудиту. Використання історичного методу дало змогу дослідити еволюцію податкового обліку і розкрити його теоретичні засади. Гносеологічний метод дав можливість уточнити та поглибити зміст понять і категорій обліку й аудиту. Бібліографічний аналіз допоміг виявити тенденції розвитку податкового обліку та аудиту податків. Порівняльний метод використано для дослідження законодавчих норм у сфері обліку, оподаткування, а також цифрових даних підприємств (організацій) за різні роки за темою дисертації.

Метод анкетування застосовано для з'ясування думки та ставлення професійних бухгалтерів-практиків до запровадження механізму податкових різниць з обрахунку податку на прибуток. Аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, узагальнення як загальнологічні методи наукового пізнання застосовано для розвитку положень теорії та методології податкового обліку, звітності й аудиту податків.

Дисертантом здійснено ретроспективний аналіз власного двадцятирічного досвіду бухгалтерської, аудиторської та консалтингової

практики на підприємствах України, у тому числі з питань обліку й аудиту податків (зборів) на посадах головного бухгалтера підприємства, аудитора, директора аудиторської фірми.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробленні теоретико-методологічних положень та практичних рекомендацій з організації податкового обліку (податкових розрахунків) підприємств – платників податків як підсистеми бухгалтерського обліку підприємства, що функціонує в ринкових умовах як сполучна ланка між інститутом бізнесу та інститутом держави у формі оподаткування. Найвагомішими результатами, що відображають наукову новизну та особистий внесок автора, є:

уперше:

- запропоновано п'ять моделей податкового обліку податку на прибуток, в основу яких покладено принцип інваріантності з наданням підприємствам права вибору певного типу моделі для забезпечення дедалі зростаючих запитів на облікову інформацію про складові податку з урахуванням специфіки діяльності кожного платника податку та притаманних законодавчих норм. Такий підхід дає змогу досягти раціональної організації обліку податку на прибуток і зменшити витрати на його ведення на окремо узятому підприємстві;

- розроблено методологічні засади облікового механізму податкових різниць у контексті вимог норм Податкового кодексу України та МСФЗ у форматі 30 порівняльних таблиць, які рекомендуються як додаток до Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», що забезпечує необхідною інформацією обліково-звітний процес оподаткування прибутку на підприємствах;

- сформульовано методологічні положення з обліку та звітності з податку на додану вартість на підприємствах як комплексної системи на базі конвергенції податкового та бухгалтерського підходів з визначенням пріоритетності першого з них, що створює умови для раціоналізації процесу обчислення складових податку, зменшення витрат на облік і звітність;

- на основі інституційного підходу обґрунтовано диференціацію терміна «аудит» з виокремленням понять «аудит фінансової звітності», «аудит податків (незалежний та внутрішній)», «податковий аудит (державний)», методологічні засади незалежного аудиту податків як окремого напрямку аудиторських послуг у формі перевірок, що підвищує прозорість і обґрунтованість податкової інформації у відносинах платників податків (інститут бізнесу) та держави (інститут оподаткування) і розвиває теоретико-практичний зміст понятійного апарату;

удосконалено:

- гіпотезу цільової різновекторності податкового законодавства та бухгалтерських стандартів і правил в умовах різних запитів та вимог користувачів податкової й фінансової звітності, що сприяє ствердженню об'єктивної парадигми співіснування цих інститутів у ринкових умовах;

- науковий підхід до детермінації поняття «податковий облік» як терміна законодавства, інформаційної підсистеми бухгалтерського обліку

підприємства – платника податків, який за сучасних економічних умов набуває рис мегаобліку, що сприяє впорядкуванню наукової облікової термінології щодо цього напрямку і чіткому сприйняттю практиками;

– групування доходів та витрат платника податку на прибуток у податковому обліку, що передбачає виокремлення таких специфічних груп доходів та витрат стосовно: а) звільнених від оподаткування видів діяльності платника податку (виробництво продуктів дитячого харчування, енергозберігаючі технології тощо); б) операцій особливого виду (в іноземній валюті, безнадійної заборгованості тощо); групування витрат платника податку стосовно: витрат, не пов'язаних із провадженням господарської діяльності; витрат, що за своєю суттю не є витратами платника податку; витрат, на які законодавчо введено обмеження; витрат, джерелом яких є прибуток; витрат, що не підтверджені первинними документами; амортизаційних витрат з метою оподаткування. Такий підхід забезпечує автономізацію податкової інформації від бухгалтерських даних, а також дає можливість систематизувати релевантну інформацію з метою складання податкової декларації;

– підходи до можливого застосування в сучасних умовах діяльності вітчизняних платників податків облікового механізму коригувань показника прибутку до оподаткування, що відображений у фінансовій звітності. Визнано недоцільним впровадження такого механізму у найближчі 3-4 роки без належного законодавчого та соціального підґрунтя, що убезпечить від «сліпого копіювання» німецької моделі оподаткування;

– чинну форму Реєстру виданих та отриманих податкових накладних шляхом введення до його розділу II додатково двох граф стосовно найменування (групи) товарів, робіт, послуг і напряму використання придбаних товарів, робіт, послуг, що забезпечує ідентифікацію придбань ресурсів щодо їх належності до операцій господарської діяльності підприємства. У платника податку з'являється інформація про підтвердження або непідтвердження права на віднесення сум придбань до податкового кредиту;

– методичний підхід до відображення в майбутньому податкових даних підприємства у форматі таблиці до складу інтегрованої річної звітності, що розвиває теорію інтегрованої звітності та сприятиме поданню користувачам актуальної інформації про стан нарахувань податкових зобов'язань, погашення таких зобов'язань і заборгованості підприємства перед бюджетом по кожному податку (збору);

– методики аудиту в частині визначення прийомів планування аудиту податкової звітності; критеріїв оцінки аудитором системи внутрішнього контролю платника податків, виходячи зі специфіки показників податкової звітності; структури, формату, змісту робочих та підсумкових документів аудитора з перевірки податків, що дає змогу забезпечити актуальним інструментарієм цю важливу ділянку перевіркової роботи та високу якість аудиту;

дістало подальший розвиток:

- шляхи гармонізації законодавства країн ЄС та України з обліково-податкових та звітних аспектів економічної політики, що сприятиме підвищенню рейтингів України і створенню належних умов для залучення іноземних інвестицій та економічного розвитку;

- наукова періодизація етапів генезису і розвитку податкового обліку в Україні, що сприятиме методологічному обґрунтуванню закономірностей функціонування континуум-системи інформації про податкові зобов'язання платників податків у ринкових умовах;

- обґрунтування диференційованих підходів до ведення обліку податкових різниць з метою фінансової та податкової звітності, що пояснюється вимогами різних груп користувачів звітів і забезпечує задоволення потреб таких груп;

- методика перевірки відповідності даних зведеного податкового та фінансового обліку ПДВ на базі елімінування факторів їх невідповідності, що дає змогу вчасно реагувати на необґрунтовані відхилення в обліковій інформації на рівні підприємства;

- встановлення особливостей інформації податкового обліку ПДВ як єдиного джерела складання податкової декларації, що спростовує положення традиційних вітчизняних інструктивних матеріалів з бухгалтерського обліку ПДВ, які встановлюють «бухгалтерське» джерело податкової звітності з ПДВ;

- обґрунтування методик обліку бази оподаткування інших податків і зборів (крім податку на прибуток та ПДВ) з урахуванням специфіки кожного податку (збору) на базі «вбудованої» або «автономної» моделі обліку, що забезпечують необхідною інформацією керівництво підприємства на раціональній основі;

- ідентифікація видів аудиту податків залежно від суб'єктів перевірки (незалежний або державний аудит) за такими ознаками: мета, об'єкти, правове регулювання перевірки, наявність/відсутність сертифіката аудитора, контроль якості послуг, що обґрунтовує різні характеристики державного та недержавного аудиту;

- порядок розрахунку та застосування коефіцієнта податкового навантаження на платника податків як відношення суми нарахованого чистого податкового зобов'язання з кожного податку (збору, внеску) до суми оподаткованого доходу підприємства, що сприяє встановленню нового типу відносин між платником і податковим органом, сутність якого полягає у виключенні суб'єктивних факторів під час призначення та проведення перевірок дотримання норм податкового законодавства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у прикладній спрямованості висновків та рекомендацій у сферах бухгалтерського фінансового і податкового обліку, фінансової та податкової звітності, оподаткування, аудиту.

Організаційно-практичні положення дисертаційної роботи втілені в конкретних розробках, придатних для використання суб'єктами господарювання – платниками податків, суб'єктами аудиторської діяльності, професійними громадськими організаціями, вищими навчальними закладами,

органами державної влади, зокрема: рекомендації з організації податкового обліку з податку на прибуток та податку на додану вартість на підприємствах автомобільного транспорту (ВАТ «Сумиоблавтотранс», довідка № 277 від 20.09.2013); методичні рекомендації з проведення розрахунків податку на прибуток із застосуванням механізму податкових різниць (ТОВ «БЛЕС», м. Київ, довідка № 67 від 18.06.2013); методичні рекомендації з трансформації інформації бухгалтерського обліку підприємства за нормами МСФЗ (ПАТ «Шосткінське автотранспортне підприємство 15909», довідка № 29 від 09.04.2013); методика тестування оподатковуваних операцій під час аудиту декларацій з податку на прибуток та податку на додану вартість (ТОВ АФ «Каупервуд», довідка № 61 від 23.09.2013); рекомендації з організації робочої документації аудитора, критеріїв оцінки системи внутрішнього контролю підприємств під час аудиту систем оподаткування (ТОВ АФ «Ажур-аудит», довідка № 42 від 14.05.2013); рекомендації з утворення та використання робочих документів аудитора при здійсненні перевірки податків на прибуток та на додану вартість (ТОВ АФ «Аксьонова та партнери», довідка № 20/03-14 від 18.03.2014); методичний підхід до визначення податку на прибуток залежно від моделі розрахунку об'єкта оподаткування (міжнародне громадське об'єднання «Рада незалежних бухгалтерів і аудиторів», довідка № 74/4-10 від 28.04.2010); методологія визначення в законодавстві терміна «Податковий облік» (міжнародне громадське об'єднання «Рада незалежних бухгалтерів і аудиторів», довідка № 80/11-11 від 02.11.2011); пропозиції щодо вдосконалення навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін «Податкова система України», «Податковий менеджмент», «Економіка та фінанси підприємств» (навчальний процес Міжгалузевої академії управління м. Києва, довідка № 120/13 від 18.06.2013); методичні рекомендації із застосування моделей механізму податкових різниць з податку на прибуток (довідка Інституту фінансового права Національного університету податкової служби України № 31-08410-07-17/2361 від 02.02.2012); пропозиції з підготовки нормативно-правових актів щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (Міністерство фінансів України, довідка № 31-08410-07-17/2361 від 02.02.2012).

Особистий внесок дисертанта. Дисертація є результатом самостійно виконаного наукового дослідження. Теоретичні узагальнення, висновки та пропозиції, що містяться в дисертації, є особистим здобутком здобувача. Внесок автора у праці, опубліковані у співавторстві, наведено у переліку основних публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися й одержали позитивну оцінку на 13 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях та 4 науково-практичних семінарах і круглих столах, що відображено у переліку публікацій [63–75].

Публікації. Основні положення дисертації викладено у 79 працях, у тому числі: 3 монографіях (одна – одноосібна, дві – у співавторстві); 22 статтях у вітчизняних фахових виданнях; 8 публікаціях в іноземних виданнях

та вітчизняних виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз; 28 публікаціях в інших виданнях; 13 тезах і текстах виступів на конференціях; 5 навчальних посібниках. Загальний обсяг публікацій, які належать особисто здобувачеві, становить 106,25 д. а. Публікації повною мірою відображають основні результати дослідження.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст викладено на 382 сторінках друкованого тексту, список використаних джерел, що нараховує 312 найменувань, викладений на 20 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 62 таблиці на 65 сторінках, 13 рисунків на 13 сторінках, 50 додатків на 80 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У вступі обґрунтовано актуальність теми, відображено зв'язок теми з науковими планами і програмами, визначено мету та завдання дослідження, сформульовано об'єкт, предмет і робочу гіпотезу дослідження, надано характеристику методів дослідження, визначено філософське підґрунтя роботи, розкрито наукову новизну та практичне значення результатів.

У першому розділі «**Теоретико-методологічні основи обліку та звітності з податків і зборів**» досліджено світовий досвід взаємоузгодження інформації фінансової і податкової звітності, проведено аналіз генезису та розвитку систем податкового обліку (податкових розрахунків) підприємств за період незалежності України (1991–2013 рр.), здійснено критичний аналіз термінології, статусу і функції податкового обліку в контексті багатоцільового та інституційного підходів, проаналізовано предмет, об'єкти і методичні прийоми податкового обліку податків з позиції філософії позитивізму, які потребують наукового вирішення.

Особливістю сучасного етапу співвідношень бухгалтерського (фінансового) прибутку та прибутку за податковим законодавством є різноспрямованість векторів їх існування за такими позиціями (чинниками): загальний інтерес підприємства до розміру прибутку, результат інтересу, спрямованість норм законодавства, завдання перед обліком.

Перехід від радянської системи до системи обліку в умовах ринкових відносин відбувається поступово, але поволі. Цей процес простежується на підставі аналізу етапів розвитку податкового обліку (податкових розрахунків) в Україні, згрупованих таким чином: перший етап – 1991–1996 рр.; другий етап – 1997–2000 рр.; третій етап – 2001–2005 рр.; четвертий етап – 2006–2007 рр.; п'ятий етап – 2008–2010 рр.; шостий етап – 2011 р. – теперішній час.

На кожному з етапів відбувалися законодавчі перетворення, що впливали певним чином на побудову податкового обліку і звітності як практичних дій платника податків, так і теоретичних узагальнень цього явища дослідниками. Типізація дає можливість побудувати логічну конструкцію динаміки процесів оподаткування та обліку податків.

Виходячи з факту існування держави як збирача податків і платників як джерела цих податків запропоновано відносини платника податків і держави з

приводу сплати податкових зобов'язань розглядати з позиції інституційного підходу, який найкращим чином відображає такі відносини (рис. 1).

У конструкції інституційного підходу податковий облік і податкові розрахунки є синонімами – це один і той самий процес: якщо відносини розглядаються з позиції інституту держави, то йдеться про податковий облік, якщо з позиції інституту бізнесу – про податкові розрахунки. Кінцевою інстанцією першого є податкова звітність, другого – фінансова звітність.



Рис. 1. Застосування інституційного підходу до побудови податкового обліку

Визначено, що предмет податкового обліку – це господарська діяльність платника податку, в результаті якої виникають зобов'язання з обрахування суми податку (збору). До функцій обліку віднесено такі прояви сутності інформації податкового обліку, як: фіскальна, планово-прогнозна, інформаційна, аналітично-контрольна. Об'єктами податкового обліку є складові податку: об'єкт оподаткування; база оподаткування; податкове зобов'язання платника податку, що структурно має вигляд трирівневої системи показників. Обґрунтовано, що у фінансовому обліку значна частина податкових показників не застосовується у зв'язку з відсутністю запиту користувачів фінансової звітності.

Обґрунтовано, що до методичних прийомів податкового обліку доцільно віднести такі його елементи: визначення бази оподаткування та її інформаційного джерела; встановлення дати виникнення податкового зобов'язання або його елементів; розрахунок бази оподаткування, її складових елементів; розрахунок суми податкового зобов'язання та його елементів; застосування первинних або зведених документів для фіксації елементів бази оподаткування або елементів податкового зобов'язання; застосування форм реєстрів аналітичного і синтетичного (зведеного) податкового обліку бази оподаткування та податкового зобов'язання або його елементів.

На відміну від країн Митного союзу, запропоновано позбавити державну податкову службу обов'язку розробляти процедурно-технологічні аспекти податкового обліку щодо кожного податку (документи, реєстри). Цей обов'язок слід закріпити безпосередньо за платником податку з відображенням їх в обліковій політиці підприємства. Такий підхід зменшує втручання держави в облікові процедури на підприємствах. Водночас доцільно видавати детальні інструкції стосовно заповнення податкових декларацій, що відповідає кращим світовим традиціям у сфері оподаткування. Проаналізовано можливість застосування у вітчизняних дослідженнях постулатів філософії позитивізму. Зроблено висновок, що сучасна бухгалтерська наука повинна позбутися схоластики, властивої радянському періоду її розвитку, і будувати дослідження на платформі філософії позитивізму. При цьому акцент досліджень спрямовується на вирішення практичних (прикладних) питань платників податків. Такі кроки дозволяють вирішити складні науково-практичні завдання, що стоять перед обліком в сучасних умовах.

У другому розділі **«Методологічні засади податкового обліку та звітності з доходів та витрат при обрахуванні податку на прибуток»** досліджено комплекс питань з розв'язання сучасних методологічних і практичних проблем зв'язків та індивідуалізації інформації бухгалтерського фінансового і податкового обліку доходів та витрат, побудови моделей організації обліково-звітного процесу з податку на прибуток. Дослідження проведено на тлі аналізу зарубіжного досвіду в організації інформації з податку на прибуток.

На підставі нормативних документів, наукових джерел і дослідження практики обліку проаналізовано порядок податкового обліку та алгоритми розрахунку прибутку в пострадянських країнах, які увійшли до складу Митного союзу, – Російській Федерації, Республіці Білорусь, Республіці Казахстан. Виявлено значну відмінність у нормах законодавства України і цих країн, які впливають на порядок ведення податкового обліку. Характерним для цих країн є групування доходів і витрат аналогічно бухгалтерському підходу, проте у форматі окремого податкового обліку.

У представників ЄС алгоритми розрахунків прибутку відрізняються від алгоритмів пострадянських країн. Зокрема, в Німеччині компаніям надано право обирати податкову або бухгалтерську модель обліку доходів та проводити складні коригування їх показників відповідно до вимог

податкового законодавства. На підприємствах Польщі спостерігається найпростіший алгоритм розрахунку, аналогічний бухгалтерському, проте кожна стаття бухгалтерських доходів і витрат підлягає коригуванню на вимоги податкового законодавства, в результаті у декларації відображаються «очищені» суми доходів та витрат.

Українська модель розрахунку оподаткованого прибутку на базі механізму податкових різниць відрізняється від моделей, що використовуються в проаналізованих країнах, і це дає змогу дійти висновку про відсутність їхнього впливу на вітчизняну систему обліку податку на прибуток з метою податкової звітності.

З методичних та практичних позицій, для ведення податкового обліку важливим є визначення його ключових параметрів. У ході дослідження здійснено систематизацію оподатковуваних доходів і витрат за такими ознаками: види доходів та витрат, порядок їх групування і визначення, дата визнання, найменування джерела інформації – первинного документа або бухгалтерського проведення, що відповідає сучасним вимогам раціональної організації обліку.

У дослідженні методів визнання оподатковуваних доходів встановлено, що принцип нарахувань не є єдиним методом обліку доходів. До окремих операцій і видів доходів відповідно до умов ПКУ пропонується застосовувати інші методи: касовий метод (суми штрафів та/або неустойки чи пені, отриманих коштів цільового фінансування з бюджету тощо); розрахунковий метод (суми доходу від виконання довгострокового контракту, якщо не передбачено поетапного здавання робіт тощо); пропорційний метод (дохід від капітальних інвестицій, профінансованих з бюджету тощо); метод відсотка (виробництво товарів, робіт, послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва). Наведене свідчить про різноманітність методів обліку доходів з метою оподаткування, що відрізняє його від фінансового обліку, де використовується переважно метод нарахувань.

Запропоновано виокремлювати такі групи витрат: що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку; подвійного характеру; боргового характеру (відсотки за борговими зобов'язаннями тощо); зі звільнених від податку певних операцій або певного виду діяльності (виробництво продуктів дитячого харчування, біопалива, космічної продукції тощо). Це дає змогу створити необхідний обсяг та структуру інформації для складання звітних форм.

Важливою окремою складовою витрат платника податку є витрати з амортизації та поліпшень необоротних активів. Встановлено, що аналогічними в бухгалтерському обліку і податкових розрахунках є модель визначення вартості, що амортизується (різниця між первісною та ліквідаційною вартістю об'єкта) і методика розрахунку амортизації кожного об'єкта. Проте виникають розбіжності щодо: строків корисного використання об'єктів, групування основних засобів, витрат, які не підлягають амортизації з метою оподаткування та здійснюються за рахунок відповідних джерел фінансування. Такий підхід законодавця також не сприяє гармонізації обліку

та зумовлює виникнення численних постійних і тимчасових податкових різниць.

На зведеному рівні запропоновано всі можливі варіанти взаємодії інформації фінансового і податкового обліку звести до п'яти моделей: 1. Ідентифікована система фінансового та податкового обліку. 2. Комбінована система фінансового та податкового обліку. 3. Автономна послідовна система податкового обліку на базі коригувань даних фінансового обліку щодо доходів і витрат за допомогою механізму податкових різниць. 4. Автономна послідовна система податкового обліку на базі коригувань прибутку за даними фінансової звітності за допомогою механізму податкових різниць (або механізму податкових коригувань). 5. Автономна паралельна система податкового обліку. У роботі наведено характеристику кожної моделі.

Зокрема, модель 1 пропонується для тих платників податку, у яких правила і дані про доходи та витрати у фінансовому й податковому обліку не відрізняються. Це, як правило, малі підприємства, що працюють на загальній системі оподаткування, у яких правила першого і другого видів обліку збігаються повністю. Таке правило стосується всіх, без винятку, операцій конкретного звітного періоду.

Схема обліку в моделі 2 відрізняється від моделі 1 лише у застосуванні комбінованих реєстрів податкового обліку, які відображають різні податкові режими. Такий варіант обліку може бути використаний у межах холдингів або групи підприємств, кожна господарська одиниця яких працює за різними податковими режимами з податку на прибуток.

За моделлю 3 інформація для заповнення декларації збирається шляхом коригування даних фінансового обліку про доходи і витрати через механізм податкових різниць. Елементи цього варіанта обліку частково регламентовані розділами I і III ПКУ (в частині застосування правил бухгалтерського обліку при визначенні оподатковуваних доходів та витрат) і нормами ПБО «Податкові різниці». Така модель може бути застосована для більшості платників податку в умовах чинної редакції ПКУ. Фактично цей механізм виглядає як модель «автономної послідовної» системи обліку (рис. 2).

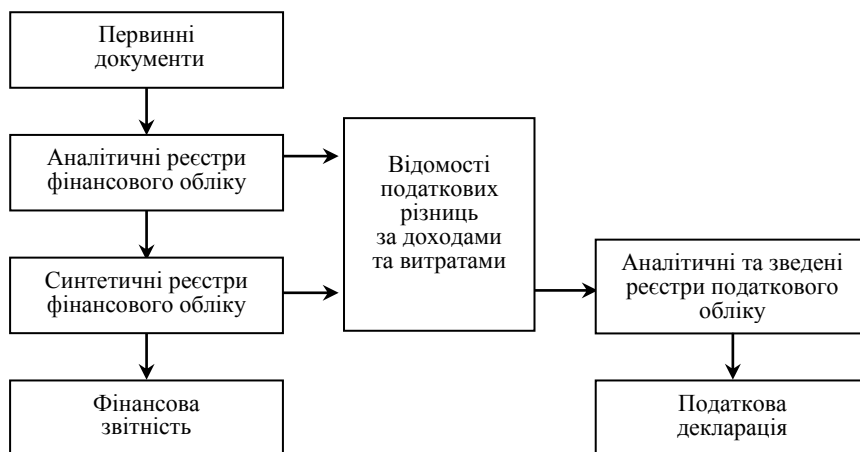


Рис. 2. Модель автономної послідовної системи податкового обліку

За моделлю 4 інформація для заповнення декларації формується шляхом коригування показника прибутку до оподаткування, визначеного у звіті про фінансові результати (звіті про всеосяжний прибуток), на певні коригування, які заздалегідь визначені податковим законодавством. Станом на кінець I кварталу 2014 р. нормами ПКУ таких умов оподаткування не передбачено, тому він є можливим варіантом організації обліку при зміні норм законодавства. Як різновид моделі 4 пропонується механізм податкових коригувань прибутку до оподаткування на певні коригування та обмеження, які заздалегідь визначені податковим законодавством. Такий варіант також є можливим при організації обліку у разі змін норм законодавства.

За моделлю 5 отримання інформації для податкового обліку з податку на прибуток відрізняється мінімальним узагальненням даних у системі фінансового обліку внаслідок значної розбіжності в нормах оподаткування та правилах фінансового обліку, що призводить до впровадження «автономної паралельної» системи податкового обліку (рис. 3). У практиці цей варіант є доцільним, наприклад, для підприємств – платників податку на прибуток згідно з угодами про розподіл продукції відповідно до розділу XVIII ПКУ, а також тих, які не бажають обтяжувати себе складним механізмом податкових різниць.



Рис. 3. Модель автономної паралельної системи податкового обліку

Отже, різноманітність моделей облікового процесу з податку на прибуток у підприємств залежно від галузі діяльності, розмірів, видів діяльності унеможливорює застосування на практиці лише однієї уніфікованої моделі обліку доходів та витрат. Натомість певна модель може бути застосована лише в межах окремого підприємства – платника податку на прибуток. Такий підхід дає змогу індивідуалізувати можливості вибору механізму податкового обліку, що зменшує витрати на його ведення. Одночасно створюється база розвитку методологічного забезпечення обліку доходів і витрат підприємств як основа розрахунків податку на прибуток.

У третьому розділі «**Методологія розрахунків податку на прибуток на базі механізмів податкових різниць та податкових коригувань**» проведено аналіз методологічних аспектів механізму податкових різниць в контексті

зв'язків фінансової та податкової звітності, застосування механізму податкових різниць при визначенні доходів і витрат з метою оподаткування, методики відображення інформації про податкові різниці у звітності, можливостей застосування механізму податкових коригувань прибутку як альтернативного способу складання декларації, враховуючи зарубіжний досвід.

Порівняльний аналіз аналогічних термінів за Податковим кодексом та МСБО/МСФЗ, зокрема МСБО 12 «Податки на прибуток», виявив їх розширене визначення в ПКУ. По-перше, до тимчасових різниць додано постійні різниці, по-друге, до критеріїв оцінки і визнання активів та зобов'язань, що є характерним для фінансового обліку, додано критерії визнання доходів і витрат. Вважаємо такий підхід прикладом еклектичного підходу до нормотворчої діяльності, який призводить до ускладнень обліково-звітних процесів на підприємствах.

За допомогою порівняльного підходу проведено зіставлення видів доходів та витрат на кількох рівнях: за нормами ПКУ, типового Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств (організацій) України, Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»; за нормами ПКУ і профільними МСБО/МСФЗ. У результаті з'ясовано, що повної відповідності між статтями доходів та витрат за ПКУ і змістом інформації бухгалтерських рахунків не досягнуто. Наявні значні розбіжності, які призводять до податкових різниць постійного та тимчасового характеру. Приклад побудови порівняльної таблиці з метою визначення податкових різниць щодо доходів між нормам ПКУ та МСБО/МСФЗ (логічний підхід) наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна відомість визнання доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (фрагмент)

<i>ПКУ</i>		<i>Аналог в МСБО /МСФЗ</i>		<i>Податкова різниця</i>	
Пункт /під-пункт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Пункт/ під-пункт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Тим-часова	Пос-тійна
1. Реалізація продукції (товарів, робіт, послуг) у звичайних умовах					
135.4.1.	Дохід від реалізації товарів, у тому числі винагороди комісонера (повіреного, агента тощо), зокрема: дохід від реалізації готової продукції, дохід від реалізації товарів	МСБО 18	14. Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх таких умов: а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар; б) за суб'єктом господарювання не залишається ні подальша участь керівництва у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ні ефективний контроль за проданими товарами; в) суму доходу можна достовірно оцінити; г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити	(+/-) (у разі недо-держан-ня вимог пп. б, в, г, д п. 18 МСБО 18)	Від-сутня
137.1.	Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від реалізації інших оборотних активів				

	І т. д.			
--	---------	--	--	--

Розроблено комплект із 30 порівняльних таблиць щодо податкових різниць по усіх статтях доходів і витрат відповідно до розділу III ПКУ, в тому числі у частині доходів (4 таблиці), витрат (11 таблиць), операцій особливого виду (15 таблиць). Запропоновано цей комплект включити як додаток до Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», що істотно посилить практичну спрямованість цього нормативного документа.

При цьому виявлено значну кількість податкових різниць (станом на 31.12.2013) за нормами МСБО/МСФЗ в частині доходів – 10, витрат – 77, разом – 87 позицій. Крім того, за нормами МСБО/МСФЗ по 107 позиціях немає надійної бази порівняння. Таким чином, облік платника податку на прибуток доповнюється великим обсягом розрахунків податкових різниць, що не сприяє раціоналізації облікового процесу на рівні підприємства.

При дослідженні методичних аспектів первинного та аналітичного обліку податкових різниць не знайшла підтвердження норма Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» щодо податкових різниць на етапі первинного визнання та реєстрації первинного документа, яким оформлена відповідна операція. Адже на практиці суми різниць можна виявити переважно на етапі порівняння зведених аналітичних і синтетичних даних обліку. Запропоновано спочатку кваліфікувати вже визнану та зафіксовану в документах та реєстрах операцію або подію за належністю до певних умов визнання згідно з ПКУ, а вже потім зафіксувати її в окремому документі або реєстрі.

Побудову реєстрів податкових різниць варто здійснювати за двома варіантами: а) у чинних бухгалтерських реєстрах доходів і витрат доцільно виокремити графи або рядки для відображення різниць за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна. Такий варіант більше властивий ручним або частко автоматизованим формам обліку; б) до наявної системи бухгалтерських реєстрів на підприємстві для обліку податкових різниць додається ще один реєстр для узагальнення інформації про податкові різниці звітного періоду з відповідних аналітичних рахунків, у розрізі класифікаційних груп доходів та витрат з виокремленням колонок для постійних податкових різниць (+/–) та тимчасових податкових різниць (+/–).

Автор віддає перевагу вживанню терміна «обліковий (бухгалтерський) реєстр», а не терміна «бухгалтерський регістр», виходячи з українського правопису зазначених термінів.

Запропоновано, щоб у процесі розрахунку та відображення податкових різниць за порівняльним підходом невідомою (розрахунковою) величиною була сума податкової різниці. Узагальнення даних про податкові різниці доцільно проводити у форматі, який відповідатиме змісту і назві рядків декларації з податку на прибуток та її додаткам (рис.4).

За умови встановлення фінансового прибутку як бази оподаткованого прибутку зазначена схема видозмінюється: коригуванню на суми різниць підлягають не доходи та витрати, а сума прибутку до оподаткування.

Зроблено висновок, що механізм податкових різниць має кілька позитивних моментів. Проте негативні наслідки для обліково-звітного процесу підприємств з оподаткування є суттєвішими. Зокрема, прогнозується зростання витрат платника податку на ведення поточного обліку за рахунок необхідності: заповнення додаткових колонок (рядків) у діючих реєстрах бухгалтерського обліку (журналах, відомостях) або введення нових реєстрів бухгалтерського обліку для поточного обліку та узагальнення інформації про різниці; проведення додаткових розрахунків сум податкових різниць по окремих операціях.

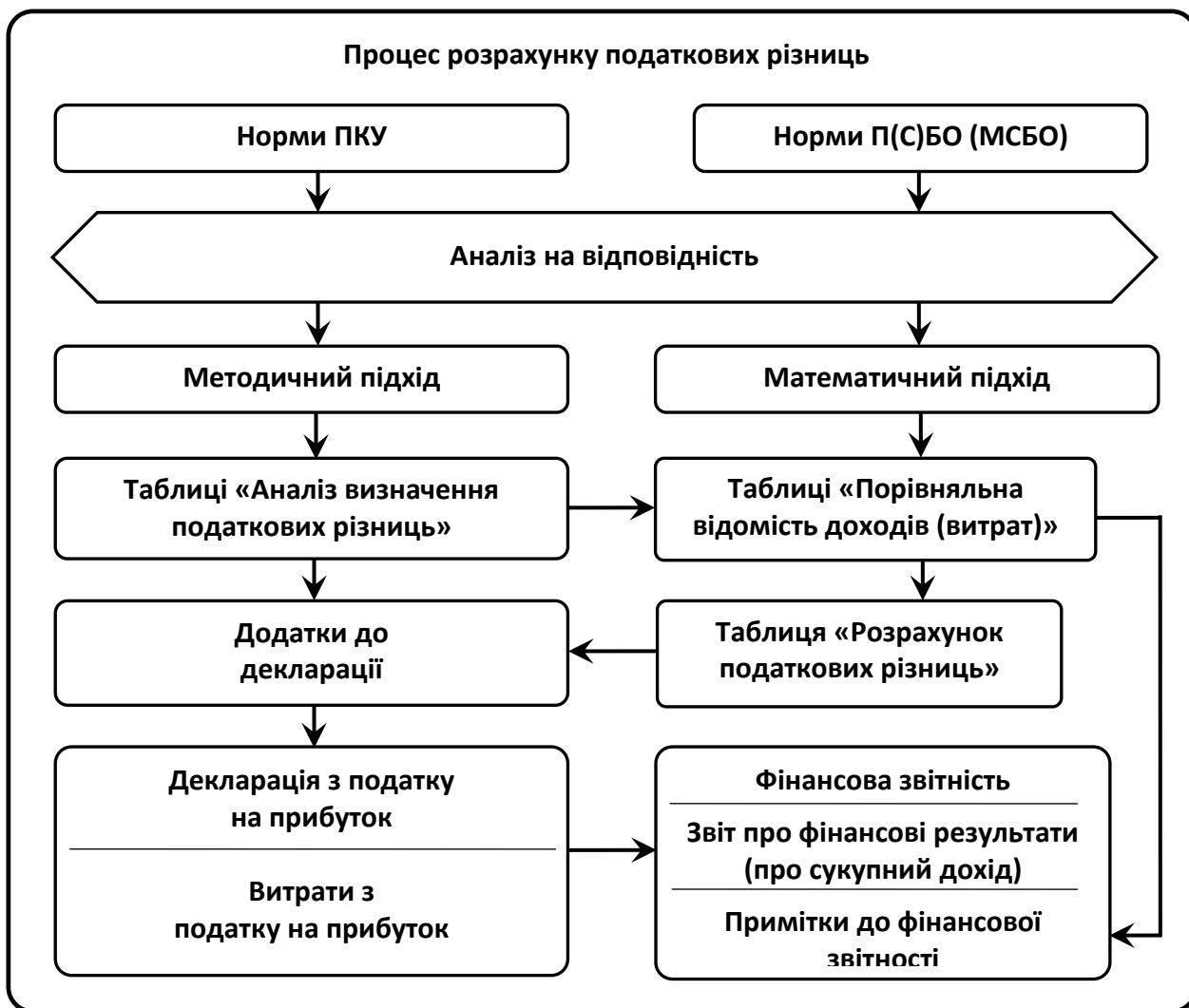


Рис. 4. Схема обліку податкових різниць в умовах ПКУ за авторською версією

Дискусійним залишається питання відображення підсумкової інформації про податкові різниці у формах фінансової звітності. Автор критично ставиться до пропозицій тих науковців, які вважають за можливе відображати їх як у балансі, так і у звіті про фінансові результати одночасно. Зроблено висновок, що інформацію про податкові різниці у відповідності з вимогами Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» слід використовувати винятково з метою заповнення декларації з податку на прибуток. Це означає,

що методика обліку податкових різниць перебуває у площині податкового обліку і є його складовою.

Недоліками вітчизняних форм податкових декларацій з податку на прибуток є такі фактори. По-перше – значний обсяг. Так, у додатках до декларації згідно з наказом ДПС України від 28.02.2011 № 114 нараховувалося 396 рядків на 28 аркушах; у декларації в редакції наказу Мінфіну України від 28.09.2011 № 1213 кількість аркушів у додатках дещо скоротилася – відповідно 25 аркушів і 272 рядки показників для заповнення платником податку. Порівняно з деклараціями інших країн ситуація має такий вигляд (табл. 2).

Таблиця 2

**Порівняння обсягів декларації з податку на прибуток підприємств
України, РФ, РБ, РП за 2012 р. (враховуючи додатки)**

№ з/п	Звітність	Кількість	
		аркушів	рядків
1	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства (Україна) (наказ № 1213)	25	45–272
2	Податкова декларація з податку на прибуток організації (Росія)	23	77–317
3	Податкова декларація (розрахунок) з податку на прибуток і відрахування до інноваційного фонду (Білорусь)	5	30–67
4	Декларація про доходи та понесені витрати платника податку (Польща)	2	35–48

По-друге, податковий орган не видає положень або інструкцій щодо заповнення рядків звітних форм, залишаючи платника «віч-на-віч» з Податковим кодексом. Така ситуація ускладнює роботу як для платника податку, так і для податкового органу. Натомість досвід Німеччини та Польщі свідчить про існування в цих країнах детальних інструкцій щодо заповнення показників декларацій, що сприяє високій якості звітних форм. В результаті зменшуються ризики помилок платника податку та ймовірність судових позовів.

У четвертому розділі «**Методологічні засади обліку податку на додану вартість та інших податків**» визначено теоретико-методологічні засади вітчизняної системи податкового та фінансового обліку ПДВ порівняно із зарубіжним досвідом; запропоновано механізм комплексної системи обліку ПДВ на базі конвергенції податкового та бухгалтерського підходів з визначенням пріоритетності першого з них; запропоновано моделі обліку інших податків і зборів.

Доведено, що облік податку на додану вартість у країнах колишнього Радянського Союзу – Росії, Білорусі, Казахстані (Митний союз), Естонії (Євросоюз) має багато спільних рис. У кожній з них сума платежу до бюджету визначається як різниця між сумами податкових зобов'язань та

податкових вирахувань (податкового кредиту), що аналогічно вітчизняній моделі податку. Проте порядок документального оформлення складових податку та елементи адміністрування відрізняються. Для України характерний ускладнений порядок первинного обліку та звітності з ПДВ, що призводить до підвищення витрат підприємств на ведення обліку, з одного боку, і ускладнень адміністрування податку та витрат бюджету, з другого.

Характерними рисами податкового обліку ПДВ в Україні, які відрізняють його від фінансового обліку, є: окремі правила виникнення й обліку податкових зобов'язань (ПЗ) та податкового кредиту (ПК) – правило першої події або касовий метод; використання спеціальних первинних документів на операції постачання товарів (робіт, послуг) – податкова накладна, митна декларація, розрахунок коригувань до податкової накладної; ведення на підприємствах окремого реєстру аналітичного податкового обліку у формі реєстру виданих та отриманих податкових накладних; реєстрація (з 2011 р.) податкових накладних у централізованому єдиному реєстрі податкових накладних у формі електронних довідково-обмінних файлів; застосування специфічних операцій оподаткування, за якими суми зобов'язань з ПДВ обов'язково відображаються в податковому обліку і значна частина з них не відображається в фінансовому обліку. До останніх, зокрема, належать операції з перевищення звичайної ціни поставки над фактичною, постачання для операцій, які не є об'єктом оподаткування, вартість безоплатно поставлених товарів (послуг), обчислена, виходячи з рівня звичайних цін, тощо.

Наведені фактори істотно впливають на характер взаємозв'язків даних податкового і фінансового обліку ПДВ на рівні підприємства, що дає підстави констатувати фактичне застосування в умовах чинного законодавства підприємствами – платниками ПДВ «паралельної (автономної)» моделі податкового і фінансового обліку ПДВ, схема якої, за авторською версією, наведена на рис. 5.

Фінансовий облік

Податковий облік

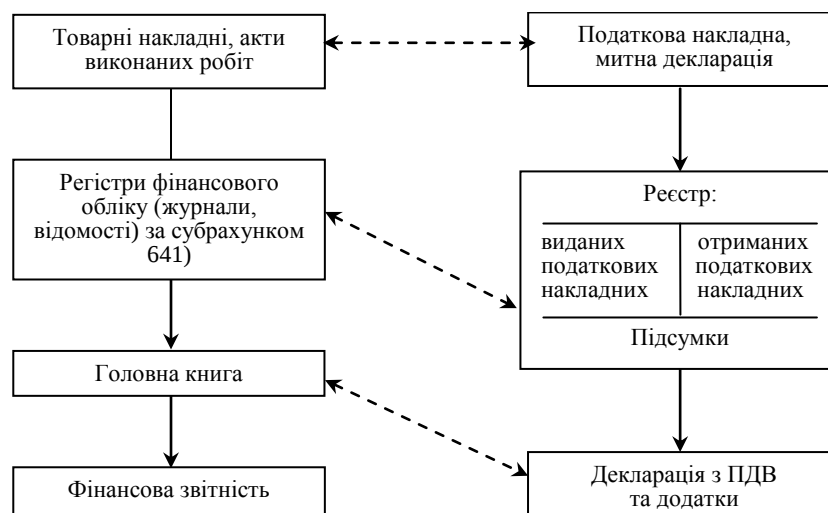


Рис. 5. Паралельна (автономна) модель податкового і фінансового обліку ПДВ (згідно з чинним законодавством)

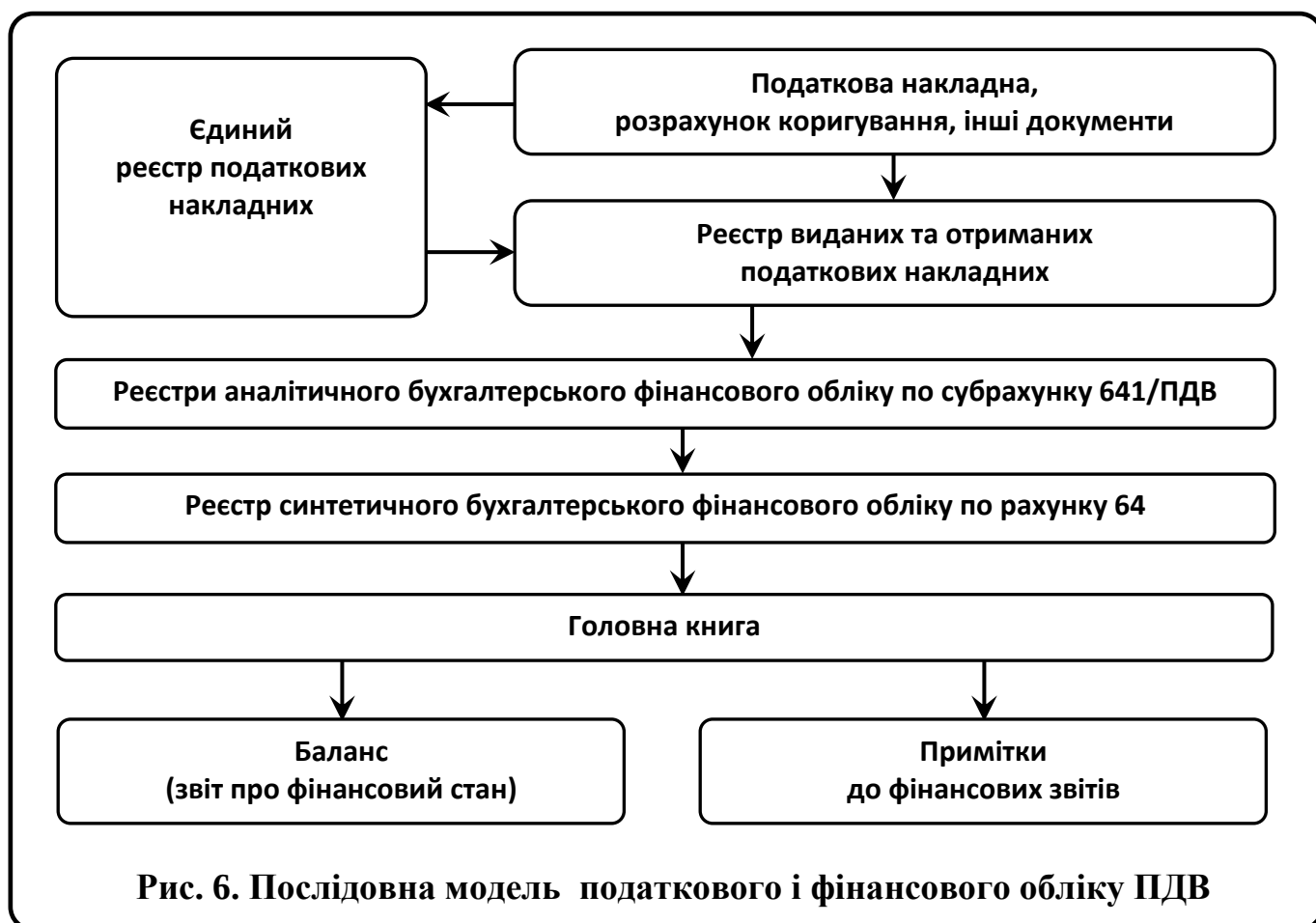
З метою поточного оперативного контролю коректності даних розділів 1, 2, 3 декларації з ПДВ на рівні підприємства запропоновано зіставляти суми зобов'язань, кредиту і боргу перед бюджетом з даними відповідних оборотів і сальдо субрахунку 641/ПДВ. Для коректності зіставлень суми оборотів слід елімінувати на різниці, які виникають за рахунок: суми сплаченого ПДВ митному органу за імпортованими товарами; суми сплаченого до бюджету позитивного значення попереднього звітного періоду; перенесення сум від'ємного сальдо на відшкодування з бюджету в наступних періодах; помилок логічного характеру (некоректних проведення); помилок технічного характеру. Запропоновано вдосконалити чинну форму реєстру отриманих податкових накладних: додатково ввести дві графи щодо найменування придбаних товарів, робіт, послуг і напряму їх використання. Поява такої інформації сприяє ідентифікації придбань щодо їх належності/не належності до господарської діяльності платника податку як ключового податкового чинника. Відтак платник підтверджує або не підтверджує право віднесення сум придбань до податкового кредиту вже на стадії придбань ресурсів, а не шляхом ретроспективного контролю податковим органом, як це відбувається нині, що дає змогу здійснювати оперативний внутрішньогосподарський контроль цього показника.

Встановлено особливості розподілу податкового кредиту у разі використання придбаних товарів, робіт, послуг як в оподатковуваних, так і в не оподатковуваних операціях. Запропоновано частку використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (ввезеними) товарами (послугами) між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями визначати у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних, неоподатковуваних та звільнених операцій (без урахування сум податку) за цей самий попередній календарний рік. Визначена у відсотках величина застосовується протягом поточного календарного року для розподілу податкового кредиту. У роботі наведено приклади поточного та підсумкового річного розрахунків податкового кредиту з порядком відображення коригувань на рахунках бухгалтерського обліку, в реєстрі податкових накладних та декларації з ПДВ. Такий підхід сприяє раціоналізації облікового процесу.

Запропоновано виключити з числа додатків до податкової декларації з ПДВ додаток Д5 та реєстр виданих і отриманих податкових накладних, що зменшує обсяги звітної інформації на адресу податкового органу та, відповідно, сприяє нормалізації податкових відносин держави і платника. Зазначене доводить, що з огляду на сталу практику і норми податкового законодавства, впродовж періоду з 1997 р. і до цього часу архаїчною є норма п.16 Інструкції № 141: «Для складання податкової декларації з податку на додану вартість використовуються дані субрахунку 641 «Розрахунки за

податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Більше того, виконати її практично неможливо через те, що декларація з ПДВ повинна складатися за нормами п. 201.15 ПКУ лише за даними податкового обліку. Це підтверджує парадигму особливого статусу податкового обліку.

Позбутися багатьох зазначених невідповідностей в обліку ПДВ можна за умови переходу на іншу облікову модель – «послідовної» системи обліку ПДВ, характерною ознакою якої є використання підсумкових місячних даних про суми ПЗ та ПК з реєстру виданих й отриманих податкових накладних для проведення на субрахунках фінансового обліку – 643, 644, 641/ПДВ (рис. 6).



Крім податку на прибуток і ПДВ, які становлять основне податкове навантаження для юридичних осіб, підприємства України нараховують і сплачують інші податки та збори, загальна кількість яких згідно з ПКУ на 31.12.2013 становить 20 при загальній кількості 22 податки і збори.

Визначено потребу у веденні окремого податкового обліку показників оподаткування та наведено інформаційне джерело такого обліку. Зроблено висновок, що у разі достатності бухгалтерського джерела, податкові дані вписуються в систему бухгалтерського обліку за моделлю «вбудованої» системи. Натомість у разі недостатності бухгалтерських даних, податковим даним відводиться місце за моделлю «автономної» системи. Перехід на таку модель обліку уніфікує інформаційні потоки різних підсистем і суттєво

зменшує витрати підприємств на ведення обліку ПДВ. Створюється надійна база для аналізу показників податкового навантаження в частині ПДВ.

У п'ятому розділі «**Методологія аудиту оподаткування**» досліджено теоретико-методологічні засади незалежного аудиту податків, розкрито методичні аспекти планування такого виду аудиту та оцінки системи внутрішнього контролю платників податків, побудови робочих і підсумкових документів аудитора, методика розрахунку та контролю показника податкового навантаження. Дослідження свідчить, що на ринку аудиторських послуг перевірка питань оподаткування в середньому за 2008–2011 рр. становить 23,69 %, а у фактичних обсягах робіт – 9,46 %. Для коректного відображення даних у звітності запропоновано звіт за формою № 1-аудит доповнити окремим рядком 133.2 «Перевірка податків, зборів». Це дасть змогу виокремити такий вид послуг у загальному обсязі інших послуг та, відповідно, створити надійну базу для проведення аналізу показників діяльності аудиторських компаній (аудиторів) України за видами виконаних послуг.

Доведено, що такий значний за обсягом та рівнем відповідальності розділ діяльності аудиторів України заслуговує на окрему норму в законодавстві. Запропоновано змінити (модифікувати) термін «аудит» у Законі України «Про аудиторську діяльність», виклавши його у такій редакції: *фінансовий аудит* – перевірка даних фінансового обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах відповідно до законів України та застосованої концептуальної основи фінансової звітності, згідно з вимогами користувачів цих звітів; *аудит податків* – незалежна перевірка даних податкового обліку і показників податкової звітності платника податків з метою висловлення думки аудитора про її повноту та достовірність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України про оподаткування, нормативним документам центрального податкового органу щодо правил оподаткування; *податковий аудит (державний)* – перевірка даних податкового та інших видів обліку й показників податкової звітності платника податків працівниками ДПС з метою визначення повноти і достовірності нарахування та своєчасності і повноти перерахування відповідних податків (зборів) до бюджету всіх рівнів згідно з вимогами законодавства України про оподаткування.

Враховуючи специфіку аудиту податків, запропоновано здійснювати цей процес за шістьма етапами: 1. Переддоговірна робота. 2. Збір інформації. 3. Розроблення стратегії та плану перевірки. 4. Проведення процедур перевірки. 5. Проміжний та підсумковий контроль. 6. Узагальнення результатів аудиту.

Розроблено форми і зміст плану аудиту податків конкретної аудиторської перевірки. Зокрема, програма аудиту ПДВ енергетичної компанії може включати питання як податкового, так і фінансового обліку та мати такий вигляд (табл. 4). При цьому кожному розділу аудиту, первинному документу і реєстру документів надається певний код, який дає можливість ідентифікувати кожен елемент інформаційної бази перевірки.

Залишаються не розробленими у вітчизняній літературі заходи аудитора щодо встановлення ступеня довіри до системи внутрішнього контролю підприємства платника податків. Ступінь довіри, в свою чергу, впливає на ступінь аудиторського ризику. Конструкція оцінки системи внутрішнього контролю платника податків повинна включати такі елементи: дієвість системи бухгалтерського фінансового обліку; достовірність фінансової звітності; раціональність системи податкового обліку (податкових розрахунків); достовірність податкової звітності; оцінка контрольного середовища; ефективність процедур контролю; оцінка практичних дій керівництва платника податку щодо підтримки системи внутрішнього контролю.

Таблиця 4

План аудиту ПДВ енергокомпанії – ПАТ «Житомиробленерго» у період з 20.10.XX по 30.10.XX (фрагмент)

Розділ аудиту, його код	Відпо- відаль- ний	Перелік реєстрів, їх код	Перелік первинних документів перевірки, їх код	Період перевірки	Підрозділи	
					Назва	Перелік документації
Податкові зобов'язання (код 01):						
1. Податковий облік, код 01.1	А	Реєстр виданих ПН (суцільно), код 01.11	Податкові накладні (суцільно), код 01.12	Січень- грудень	Абонент- ська служба	Розрахунки претензій абонентам (суцільно)
2. Фінансовий облік, код 01.2	А	Головна книга, картки субрахунку 6415 (вибірково) код 01.21	Акти виконаних робіт, акти звірок розрахунків (вибірково), код 01.22	Січень- грудень	Абонент- ська служба	Реєстр виставлених рахунків (вибірково)
Податковий кредит (код 02) і т. д.						

Визначено особливості робочих документів аудитора (РДА) як форми зібраних доказів щодо податків: характер документації; форма, зміст та обсяг документації; документи про розпізнавальні ознаки конкретних статей або питань, що перевіряються; важливі питання; документування про відхилення від основних принципів або важливих процедур; ідентифікація особи, яка веде, та особи, яка перевіряє документацію; формування остаточного аудиторського файлу; зміни в документації за виняткових обставин після дати аудиторського висновку.

На підставі власних досліджень сформовано зміст десяти форм РДА з аудиту податку на прибуток та шістьох форм РДА з ПДВ. Форму одного з них наведено в табл. 5.

Визнано доцільним порівнювати аналогічні дані, які відображаються, з одного боку, в реєстрах і документах податкового обліку (розділи «ПДВ», «Податок на прибуток»), і дані бухгалтерського фінансового обліку, з другого.

За результатами порівнянь коректних даних розраховуються відхилення, інтерпретація яких є справою професійного судження аудитора.

Запропоновано структуру внутрішньофірмового стандарту аудиту податків: загальні положення (мета і підстави розроблення стандарту; сфера застосування; зв'язок з іншими стандартами; термін дії); основні визначення (дефініції) (сутність аудиту податків, план (програма аудиту), робочі документи, процедури аудиту (тестування, анкетування, перерахунки, звірки тощо), результуючий документ); методика проведення аудиту (вимоги щодо збору та обробки даних; джерела інформації про суми податкових зобов'язань та їх складових; способи оцінки і аналізу зібраних даних з позиції податкового та бухгалтерського законодавства; форми робочих таблиць аудитора за окремими податками (зборами); організація проведення аудиту (розподіл виконання робіт та її координація; способи контролю завдань виконавців з боку керівника перевірки; приклад форми аудиторського звіту).

Таблиця 5

Порівняльна таблиця даних податкової декларації з ПДВ і результатів аудиторської перевірки

Показник		Місяць			Разом за квартал
		01	02	03	
Податкові зобов'язання	За даними підприємства	10 000	16 000	24 000	40 000
	За даними перевірки	11 600	16 000	18 000	45 600
Відхилення (+, -)		- 1600	-	+ 6000	+ 4400
Податковий кредит	За даними підприємства	7000	12 000	18 000	37 000
	За даними перевірки	6400	12000	17 300	35 700
Відхилення (+, -)		+ 600	-	+ 700	+ 1300
До сплати	За даними підприємства	3000	4000	6000	-
	За даними перевірки	5200	4000	700	-
Відхилення (+, -)		- 2200	-	+5300	-

Запропоновано зміст розділів (рубрик) звіту аудитора про надані послуги з перевірки податків: у вступному розділі зазначається, що: 1) завдання виконане відповідно до Міжнародних стандартів супутніх послуг (концептуальна основа виконання завдання); 2) аудитор не є незалежним від суб'єкта господарювання; 3) є метою виконання узгоджених процедур; 4) виконані процедури не є аудитом або оглядом, тому впевненість не висловлюється.

Основна частина звіту має відповісти на такі питання: 1) який перелік процедур застосовано; 2) які виявлені помилки і винятки; 3) твердження про

те, що за умов виконання й інших процедур аудитор міг би виявити інші проблеми.

У заключній частині звіту наводиться твердження про те, що: 1) звіт обмежується сторонами, які узгодили виконання процедур; 2) звіт стосується лише елементів, рахунків, статей або фінансової та нефінансової інформації і не поширюється на фінансову звітність у цілому. Показники податкових декларацій у даному контексті слід віднести до категорії фінансової інформації.

Зазначений формат звіту відповідає загальним вимогам МССП 4400 щодо структури звіту аудитора і надає методичну допомогу практикуючим аудиторам.

Уточнено алгоритм розрахунку коефіцієнта податкового навантаження (КПН): відношення суми нарахованого чистого податкового зобов'язання з кожного податку (збору, внеску) до суми оподатковуваного доходу підприємства. Використовувати показник КПН пропонується як на макро-, так і на мікрорівнях. Від провадження показника КПН на макрорівні очікується такий ефект: процес планування перевірок органами ДПС стає більш обґрунтованим і ризик-орієнтовним. За таких умов під контроль підпадають платники з найменшим показником КПН; платникам з високим показником КПН доцільно надати відповідні преференції через зменшення кількості та тривалості перевірок. На мікрорівнях (рівень платника податків) порівнюються значення КПН у часовому вимірі (в динаміці) та залежно від здійснених видів діяльності. Зроблено висновок про рівень податкового навантаження (податкової віддачі) в динаміці. Створюються умови для прийняття ефективних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

У дисертації розв'язано актуальну науково-прикладну проблему вдосконалення системи податкових розрахунків та аудиту податків в Україні. Розроблено теоретичні положення щодо визначення статусу, функцій, завдань та прийомів податкового обліку (податкових розрахунків) і аудиту податків (зборів) у системі правового поля та інформаційного забезпечення діяльності підприємств – платників податків. Такі положення розглянуто з позиції інституційного підходу відносин між державою та бізнесом. Найвагомішими результатами, що характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є такі:

1. Податковому обліку в системі господарського обліку відводиться однопорядкове місце поряд із загальновизнаними видами бухгалтерського обліку – фінансовим та управлінським. Разом ці види обліку утворюють систему інформації бухгалтерського мегаобліку на рівні підприємства – платника податків. Такий підхід має теоретичне і практичне значення, оскільки дозволяє розв'язати проблему визначення статусу, функцій і механізмів обліку податків.

2. Термін «податковий облік» трактується як система підготовки і накопичення інформації платника податків (зборів), необхідної для

розрахунку податків, зборів, встановлених законодавством, з метою складання та надання податкової звітності. Поняття «податковий облік» і «податкові розрахунки» визнано синонімами. Якщо обрахунки податкових зобов'язань проводяться з метою складання балансу та інших форм фінансової звітності, то йдеться про «податкові розрахунки». Якщо обрахунки зобов'язань розглядаються з позиції податкових декларацій, то мова ведеться про «податковий облік» як джерело податкової звітності. В основу такого підходу покладено концепцію інституціоналізму, як теоретичного підґрунтя відносини двох інститутів у площині оподаткування – держави, що стягує податки, і підприємства (організації), що сплачує податки. Термінологічна визначеність забезпечує єдиний підхід до застосування термінів для позначення елементів взаємовідносин учасників податкового процесу.

3. Запропоновано періодизацію розвитку бухгалтерського обліку з метою оподаткування у період незалежності України, що передбачає шість етапів: 1991–1996 рр.; 1997–2000 рр.; 2001–2005 рр.; 2006–2007 рр.; 2008–2010 рр.; 2011 р. – теперішній час. На різних етапах інформація податкового обліку є певною системою облікових даних у форматі незалежного від методології бухгалтерського фінансового обліку інформаційного потоку або автономного блоку інформації, що дає змогу досліджувати історичний ракурс методик обліку і звітності та прогнозувати їх моделі на майбутнє.

4. Доведено, що методики обліку та звітності з податку на прибуток у зарубіжних країнах на національну модель практично не впливають. З урахуванням курсу на євроінтеграцію умови вітчизняної економіки і соціальні фактори моделі обліку повинні бути простішими й економнішими в практичному застосуванні.

5. З метою визнання та визначення оподатковуваних доходів та витрат у цілях складання декларації з податку на прибуток запропоновано застосовувати порівняльний підхід. При цьому на першому етапі порівнюються аналогічні норми податкового та бухгалтерського законодавства щодо конкретної операції або групи операцій. У результаті формуються критерії відбору даних. На другому етапі обираються необхідні цифрові дані про суми доходів та витрат, які трансформуються у дані податкового обліку. Такий підхід дає можливість забезпечити необхідну достовірність та аналітичність звітних податкових даних.

6. Обґрунтовано п'ять теоретично можливих моделей взаємодії інформації податкового і фінансового обліку податку на прибуток на рівні підприємства: 1. Ідентифікована система фінансового та податкового обліку. 2. Комбінована система фінансового та податкового обліку. 3. Автономна (послідовна) система податкового обліку на базі коригувань бухгалтерської інформації про доходи і витрати або прибутку до оподаткування за допомогою механізму податкових різниць. 4. Послідовна система податкового обліку на базі коригувань прибутку/збитку за даними фінансової звітності за допомогою механізму податкових коригувань. 5. Автономна (паралельна) система податкового обліку.

В умовах конкретного платника податку на прибуток може бути застосована лише одна модель. Вибір моделі підприємством-платником залежить від чинних податкових норм, які поширюються на нього, та умов господарської діяльності конкретного платника. Такий підхід дає змогу індивідуалізувати підходи до вибору механізму податкового обліку, що зменшує витрати на його ведення.

7. Розроблено перелік постійних і тимчасових податкових різниць у розрізі груп доходів та витрат, що встановлено нормами податкового законодавства порівняно з нормами МСФЗ, який складається з 87 позицій, об'єднаних у комплект із 30 таблиць. Запропоновано цей комплект використовувати як додаток до Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», що істотно посилить практичну спрямованість цього нормативного документа. У сукупності вони надають повну інформацію про можливі сфери виникнення податкових різниць в контексті МСФЗ. В умовах конкретного підприємства їх кількість залежить від специфіки діяльності і буде меншою від загальної кількості.

Технологічно розрахунки ПР слід виконувати в таблицях (відомостях) трьох рівнів: а) логічні таблиці (відомості) визначення податкових різниць (порівняння норм законодавства); б) математичні таблиці (порівняння цифрових даних фінансового і податкового обліку); в) зведений розрахунок постійних та тимчасових податкових різниць. Останній є джерелом даних податкової звітності. Диференційований підхід до складових обліку податкових різниць створює умови ефективності функціонування такого механізму.

8. Доведено, що схеми розрахунків, обліку та звітності з податку на додану вартість у колишніх радянських республіках – Російській Федерації, Республіці Білорусь, Республіці Казахстан (країни Митного союзу) та Естонії (країна ЄС) є аналогічними вітчизняній моделі. Національні моделі відрізняються ступенем складності облікових процедур і деталями документального оформлення операцій. Для умов України, у разі приєднання до зони вільної торгівлі з ЄС, доцільно перейти на естонську модель обліку та звітності з ПДВ як найменш витратну.

9. З метою уникнення подвійного обліку ПДВ запропоновано переорієнтувати інформаційні потоки фінансового обліку ПДВ. При цьому в реєстрах бухгалтерського фінансового обліку ПДВ доцільно обмежитися лише фіксуванням підсумкових місячних даних реєстрів податкових накладних щодо загальної суми податкового зобов'язання та податкового кредиту після певного їх коригування. В автоматизованому програмному забезпеченні це досягається за допомогою команди «Групувати за ознакою кореспонденції рахунків». Такий підхід сприяє скороченню обсягів облікової інформації та усуває її дублювання.

10. Податковий облік показників інших податків і зборів доцільно організовувати за моделлю «вбудованої» або «автономної» системи залежно від виду і змісту податку (збору), що забезпечує диференційований підхід до вибору типу обліку таких податків.

11. Для умов інтегрованої звітності як перспективного напрямку розвитку підсумкової інформації запропоновано нову таблицю до складу приміток до фінансової звітності підприємства – «Податки, збори, внески». Показники відображають стан нарахування, сплати та заборгованості за кожним податком (збором, внеском). Виходячи з вимог консолідованої звітності, доцільним вбачається також включення до її складу прогнозних даних щодо податкових платежів на майбутній рік, що підвищує цінність звітної інформації.

12. Класифікація аудиту залежно від суб'єктів перевірки за якісними ознаками визначена за такими шаблями: фінансовий аудит; податковий аудит; аудит податків незалежний; аудит податків внутрішній. Перший вид аудиту стосується аудиту фінансової звітності, другий здійснюють органи податкової служби держави, третій – незалежні аудитори, четвертий – підрозділи внутрішнього аудиту підприємств (організацій). Зазначена диференціація, що зумовлена необхідністю систематизації існуючих видів контролю та оцінки господарської діяльності, потребує відображення в Законі України «Про аудиторську діяльність».

13. Виконання завдання з перевірки податків незалежними аудиторами запропоновано проводити у вигляді супутніх послуг у форматі узгоджених процедур відповідно до основних вимог МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації». Розроблено відповідну структуру звіту аудитора про надання послуг з перевірки податків, формат якого відповідає загальним вимогам МССП 4400, що дозволяє аудиторам виконувати свої функції на більш високому рівні з метою задоволення запитів користувачів такого звіту.

14. Запропоновано зміст та форми таких складових організації аудиту податкової звітності: загальна стратегія та плани аудиту податків; засоби діагностики системи внутрішнього контролю, робочі та підсумкові документи аудитора. Зазначені елементи у сукупності створюють надійний робочий інструментарій аудитора.

15. Запропоновано розрахунок коефіцієнта податкового навантаження (КПН) як співвідношення суми чистого податкового зобов'язання з конкретного податку (збору) до суми оподатковуваних доходів платника податків (зборів) за відповідний звітний період. Значення такого коефіцієнта дає можливість: на рівні підприємства платнику податків здійснити самооцінку; на рівні податкового органу зробити процес планування перевірок більш обґрунтованим і ризик-орієнтовним. У сукупності зменшується вплив суб'єктивних факторів в оцінці рівня оподаткування платника податків, що сприяє встановленню нових справедливих відносин між податковим органом і платником податків.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії:

1. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : монографія / О. І. Малишкін. – К. : Центр учбової літератури, 2013, – 376 с. (21,15 д.а.).
2. Вплив світового та європейського досвіду взаємоузгодженості інформації фінансової та податкової звітності на побудову моделей податкового обліку в Україні / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія / за заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – К., 2013. – С. 152–171 (1,03 д.а.).
3. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / О. І. Малишкін // Методологія розрахунку податкових різниць в контексті імплементації міжнародних стандартів фінансової звітності : наук. вид. / за заг. ред. Л. Г. Ловінської // К., 2013. – С. 162–208; 281–293 (загальний обсяг 17,2 д.а., індивідуально автора 3,28 д.а.).

Статті у наукових фахових виданнях України:

4. Малишкін О. І. Елементи витрат у фінансовій звітності / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 16–21 (0,42 д.а.).
5. Малишкін О. І. Облік податку на прибуток: бухгалтерський чи податковий ? / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 22–29 (0,71 д.а.).
6. Малишкін О. І. Про статус податкового обліку українського підприємства / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 11–18 (0,66 д.а.).
7. Малишкін О. І. Сутність видів обліку як джерело інформації бухгалтерського обліку / О. І. Малишкін // Зб. наук. праць «Проблеми системного підходу в економіці», вип. 26. – К., 2009. – С. 67–72 (0,42 д.а.).
8. Малишкін О. І. Вплив договірних відносин на методику обліку доходів автотранспортного підприємства / О. І. Малишкін // Вісн. Житомир. техн. ун-ту. Сер. «Економічні науки». – 2010. – № 3(53). – С. 89–93 (0,28 д.а.).
9. Малишкін О. Облік ПДВ в бюджетних установах / О. Малишкін, О. Сидоренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 16–21 (загальний обсяг – 0,42 д.а., індивідуально автора – 0,21 д.а.).
10. Малишкін О. І. Податковий облік чи податкові розрахунки? / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 12–17 (0,62 д.а.).
11. Малишкін О. І. Диференціація поняття «бухгалтерський облік»: податковий аспект / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 13–16 (0,65 д.а.).
12. Малишкін О. І. Аналіз методичних підходів щодо визначення податкових різниць з податку на прибуток / О. І. Малишкін // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. Вип. 2(23). – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 487–500 (0,57 д.а.).

13. Малишкін О. І. Протиріччя податкового та бухгалтерського підходів з визначення прибутку до оподаткування / О. І. Малишкін // Зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф., 6–7 груд. 2012 р. «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в розвитку економічної науки і практики». – К. : КНЕУ, 2012. – С. 258–260 (0,11 д.а.).

14. Малишкін О. І. Підготовка податкової інформації з ПДВ: аспекти автономії / О. І. Малишкін // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжн. зб. наук. праць. Вип. 3(24). – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 305–310 (0,49 д.а.).

15. Малишкін О. І. Методологічні аспекти сучасного аудиту податків / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. 2013. – № 1. – С. 46–50 (0,51 д.а.).

16. Малишкін О. І. Механізм податкових різниць з податку на прибуток: яким він може бути / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 2. – С. 42–45 (0,53 д.а.).

17. Малишкін О. І. Історичні аспекти розвитку податкового обліку в Україні: методика та побудова / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 3–10 (0,64 д.а.).

18. Малишкін О. Облік податку на прибуток в Україні та Росії: досвід та новації / О. Малишкін, М. Лабинцев, О. Цепілова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 46–57 (загальний обсяг – 0,96 д.а., індивідуально автора – 0,32 д.а.).

19. Малишкін О. Податкові різниці з податку на прибуток крізь призму анкетного опитування бухгалтерів / О. Малишкін, Т. Ковтун // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 43–46 (0,25 д.а.).

20. Малишкін О. І. Зв'язок і розмежування понять «оподаткування» і «податковий облік» / О. І. Малишкін // Зб. наук. праць «Менеджмент». – К. : Академія міжгалузевого управління. – 2013. – № 16. – С. 88–93 (0,28 д.а.).

21. Малишкін О. Проблеми визначення витрат з податку на прибуток та відстрочених податків в умовах механізму податкових коригувань / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 38–45 (0,64 д.а.).

22. Малишкін О. І. ПДВ в системах податкового і фінансового обліку: аспекти взаємодії / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 11. – С. 27–41 (0,87 д.а.).

23. Малишкін О. І. Генезис та розвиток податкового обліку в Україні та Росії: дві дороги одного шляху / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації // Зб. наук. праць. Вип. 2(12) – Київ., 2013. – С. 242–249 (0,42 д.а.).

24. Малишкін О. І. Особливості оподаткування прибутку корпорацій і його облік на підприємствах Німеччині / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 42–52 (0,92 д.а.).

25. Малишкін О. І. Алгоритм розрахунків податку на прибуток в Україні і Митному союзі: порівняльний аналіз / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 3. – С. 31–34 (0,22 д.а.).

**Публікації в іноземних виданнях та у виданнях України, які
включені до міжнародних наукометричних баз:**

26. Malyshkin O. Feststellung von einkommen und ausgaben für besteurung in der Ukraine/ O. Malyshkin, I. Petrova // Materials IY International Scienc and Praktical Conference. Qoloqne-Irpin, 2010. – С. 44-46 (загальний обсяг – 0,3 д.а., індивідуально автора – 0,15 д.а.).

27. Малишкін А. І. Генезис и развитие налогового учета в Украине: исторический аспект / А. И. Малишкін // Международный бухгалтерский учет. – М. : ООО Издат. Дом «Финансы и кредит», 2013. – № 14 (260). – С. 59–67 (0,58 д.а.).

28. Малишкін А. І. Организация налогового учета: национальный и интернациональный аспекты / А. И. Малишкін // Международный бухгалтерский учет. – М. : ООО Издат. Дом «Финансы и кредит», 2013. – № 18(264). – С. 55–62 (0,52 д.а.).

29. Малишкін А. І. Фінансовий учет налога на добавленную стоимость: опыт Украины / А. И. Малишкін // Бухгалтерский учет и анализ (Білорусь). – 2013. – № 2. – С. 35–42 (0,41 д.а.).

30. Малишкін А. І. Расчеты по налогу на прибыль в Беларуси и Украине: сравнительный анализ / А. И. Малишкін, Д. А. Панков // Бухгалтерский учет и анализ (Білорусь). – 2013. – № 5. – С. 45–52 (загальний 0,32 д.а.).

31. Малишкін А. І. Анализ систем учета налога на добавленную стоимость в Украине, Российской Федерации и Республике Беларусь / А. И. Малишкін // Учет и статистика. – № 4(28). – Ростов н/Д : РГЭУ, 2013. – С. 16–25 (0,64 д.а.).

32. Malyshkin A. Calculation of Deffered Tax Assets and Liabilities Within the Tax Legislation of Ukraine /A. Malyshkin, O. Parkhomenko // Международный научно-практический конгрес «Объединение экономистов и правоведов – ключ к новому этапу развития», Берн, 29 нояб. 2013 г. – Т. 2. – С. 74–76 (загальний обсяг 0,18 д.а., індивідуально автора 0,09 д.а.).

33. Лабынцев Н. Т. Анализ и этапы развития налогового учета в России и Украине / Н. Т. Лабынцев, А. И. Малишкін // Вестник профессиональных бухгалтеров. – М., 2014. – № 2. – С. 39–44 (загальний обсяг 0,42 д.а., індивідуально автора 0,21 д.а.).

Статті в інших виданнях:

34. Малишкін О. І. Облік купівлі-продажу основних засобів / О. І. Малишкін // Все про бухгалтерський облік. – № 22/1998. – С. 2–6 (0,61 д.а.).

35. Малишкін О. І. Спрощений податковий облік: від першої дати до великої суми / О. І. Малишкін // Бухгалтерія, податки, бізнес. – № 21/1998. – № 21. – С.16–21 (0,42 д.а.).

36. Малишкін О. І. Малий бізнес: облік податковий чи бухгалтерський? / О. І. Малишкін // Все про бухгалтерський облік. – 1998. – № 118. – С. 7–10 (0,38 д.а.).

37. Малишкін О. І. Податковий облік в реєстрах бухгалтерського обліку / О. І. Малишкін // Бізнес. – 1999. – № 13. – С 40-47 (0,84 д.а.).
38. Малишкін О. І. Рахунки 18 і 48: застосовувати чи не застосовувати? / О. Малишкін // ГлавБух. – 1999. – № 26. – С. 22–23 (0,25 д.а.).
39. Малишкін О. І. Податковий облік витрат та доходів в реєстрах бухгалтерського обліку / О. І. Малишкін // ГлавБух. – 1999. – № 27. – С. 15–19 (0,37 д.а.).
40. Малишкін О. І. Валові доходи і витрати по операціях закупки та продажу товарів / О. І. Малишкін // ГлавБух. – 1999. – № 28. – С. 15–19 (0,42 д.а.).
41. Малишкін О. І. Податок на прибуток при бартері: нюанси розрахунку / О. І. Малишкін // ГлавБух. – 1999. – № 29. – С.21–23 (0,22 д.а.).
42. Малишкін О. І. Амортизація в бухгалтерському та податковому обліку / О. І. Малишкін // Дебет-Кредит. – 2000. – № 36. – С. 7–14 (0,63 д.а.).
43. Малишкін О. І. Єдиний податок: облікуємо по-новому / О. І. Малишкін // Дебет-Кредит. – 2001. – № 8-9. – С. 22–28 (0,78 д.а.).
44. Малишкін О. І. Відшкодування ПДВ молкомбінату / О. І. Малишкін // Дебет-Кредит. – 2002. – № 3. – С. 33–35 (0,18 д.а.).
45. Малишкін О. І. Молочні ріки з кримінальними берегами / О. І. Малишкін // Дебет-Кредит. – 2002. – № 42. – С. 17–25 (0,73 д.а.).
46. Малишкін О. І. Автопослуги: облік та оподаткування / О. І. Малишкін // Дебет-Кредит. Школа бухгалтера. – 2003. – № 1–2. – С. 9–17 (0,55 д.а.).
47. Малишкін О. І. Податкова уява / О. І. Малишкін // Аудитор України. – 2010. – № 8. – С. 13–17 (0,41 д.а.).
48. Малишкін О. І. МСА 300 під податки // Аудитор України. – 2010. – № 3. – С. 11–14 (0,2 д.а.).
49. Малишкін О. І. Витрати на ремонти та поліпшення в податковому обліку / О. І. Малишкін // Головбух. – 2011. – № 10. – С. 17–19 (0,13 д.а.).
50. Малишкін О. І. Первісна вартість основних засобів: бухпідходи, податкові поняття / О. І. Малишкін // Головбух. – 2011. – № 11. – С. 26–29 (0,11 д.а.).
51. Податковий кодекс: постатейний коментар. Розділ III. Податок на прибуток (статті 134-143) // Бібліотека Головбуха. – К. : Видавництво МЦФР. – С. 45–58 (1,98 д.а.).
52. Податковий кодекс: постатейний коментар. Розділ IV. Податок на доходи фізичних осіб (статті 167-168) // Бібліотека Головбуха. – К. : Видавництво МЦФР. – С. 66–69 (0,28 д.а.).
53. Податковий кодекс: постатейний коментар. Розділ V. Податок на додану вартість (статті 180, 184, 198, 199, 201, 202, 203, 209) // Бібліотека Головбуха. – К. : Видавництво МЦФР. – С. 134–150 (1,28 д.а.).
54. Малишкін О. І. «Вхідний» ПДВ: розподіляємо податковий кредит / О. І. Малишкін // Дебет-Кредит. – 2011. – № 19. – С. 12–20 (0,53 д.а.).
55. Малишкін О. І. Вливання з бюджету: оподаткування і облік / О. І. Малишкін // Дебет-Кредит. – 2011. – № 39. – С. 18–25 (0,46 д.а.).

56. Малишкін О. І. Вливання з бюджету: оподаткування і облік / О. І. Малишкін // Дебет-Кредит. – 2011. – № 41. – С. 16–23 (0,33 д.а.).
57. Малишкін О. І. Транспортно-експедиційні послуги в обліку -1 / О.І.Малишкін // Дебет-Кредит. – 2011. – № 45. – С. 26–32 (0,37 д.а.).
58. Малишкін О. І. Транспортно-експедиційні послуги в обліку -2 / О. І. Малишкін // Дебет-Кредит. – 2011. – № 51. – С. 21–28 (0,31 д.а.).
59. Малишкін О. І. Аудит податків: підходи до документування / О. І. Малишкін // Аудитор України. – 2012. – № 2. – С. 22–27 (0,39 д.а.).
60. Малишкін О. І. Списання ПММ: облік за новими правилами / О. І. Малишкін // Головбух. – 2012. – № 13. – С. 46–48 (0,11 д.а.).
61. Малишкін О. І. Аудиторська діагностика внутрішнього контролю платника податків / О. І. Малишкін // Економіка: теорія та практика. Науково-практичний журнал Київського інституту банківської справи. – 2013. – № 2. С. 46–53 (0,46 д.а.).

Тези та тексти виступів на конференціях і круглих столах:

62. Малишкін О. І. Залучення фінансової звітності до інформаційної бази податкових перевірок / О. І. Малишкін // 3б. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. «Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку». – Суми : «Фабрика друку», 2009. – С. 88–89 (0,12 д.а.).
63. Малишкін О. І. Показник податкового навантаження – важіль протидії мінімізації оподаткування / О. І. Малишкін // Матеріали наук.-практ. круглого столу «Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект». Національний університет державної податкової служби. – Ірпінь, 2009. – С. 46–48 (0,20 д.а.).
64. Малишкін О. І. Податковий аудит: потрібне законодавче врегулювання / О. І. Малишкін // Тези виступів на Міжнар. наук.-практ. конф. «Методологія і методика незалежного аудиту і державного фінансового контролю». – Ірпінь, 2010. – С. 82–83 (0,14 д.а.).
65. Малишкін О. І. Податковий кредит із ПДВ у нормах Податкового кодексу / О. І. Малишкін // 3б. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф. – Суми, 2011. – С. 99–101 (0,10 д.а.).
66. Малишкін О. І. Визначення прибутку до оподаткування за різними підходами / О. І. Малишкін // 3б. матеріалів V Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 трав. 2012 р. – Суми : ТОВ «Друкарський дім «Папірус». – С. 56–57 (0,11 д.а.).
67. Малишкін О. І. Механізм податкових різниць з податку на прибуток: крок уперед чи назад? / О. І. Малишкін // Тези виступів на IV наук.-практ. конф. «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів». – Ірпінь, 2012. – С. 231–234 (0,10 д.а.).
68. Малишкін О. І. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства платника податку / О. І. Малишкін // Матеріали наук.-практ. конф. «Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років». – Т. : ТНЕУ, 2013. – С. 69–72 (0,10 д.а.).

69. Малишкін О. І. Аудиторське дослідження схем оптимізації та мінімізації податків / О. І. Малишкін // Зб. тез доп. III Міжнар. наук.-практ. конф. «Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів», 12-13 квіт. 2013 р. – Ірпінь, 2013. – С. 103–105 (0,11 д.а.).

70. Малишкін О. І. Податкові коригування: чи можливо визначити витрати з податку на прибуток і відстрочені активи та зобов'язання ? / О.І. Малишкін // Зб. наук. праць за матеріалами наук.-практ. круглого столу «Реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток». – Ірпінь, 2013. – С. 64–68 (0,25 д.а.).

71. Малишкін О. І. Облікова політика з податку на прибуток: бухгалтерський і податковий аспекти / О. І. Малишкін // Матеріали наук.-практ. семінару «Оцінка фіскальних та методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств», 22 листоп. 2013 р. – Ірпінь, 2013. – С. 3–4 (0,13 д.а.).

72. Малишкін О. І. Етапи становлення та розвитку податкового обліку в Україні та Росії / О. І. Малишкін // Тези виступів на Міжнар. наук.-практ. конф. «Сучасні тенденції розвитку обліково-економічної науки», Житомир, 3-4 листоп. 2013 р. – С.66–67 (0,10 д.а.).

73. Малишкін О. І. Аудит оподаткування: вимоги до системи внутрішнього аудиту / О. І. Малишкін // Тези виступів на Міжнар. наук.-практ. конф. «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці». – К., 2014. – С. 328–329 (0,10 д.а.).

74. Малишкін О. І. Розрахунок бази оподаткування прибутку в країнах Митного Союзу та в Україні / О. І. Малишкін // Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку: зб. матеріалів VII Міжнар. наук.-практ. конф., 17-18 трав. 2014 р, м. Суми / Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми : Друкарський дім «ПАПРУС», 2014. – С. 480–483.

Навчальні посібники:

75. Малишкин А. И. Налоговый учет: ситуации и решения: практическое пособие / А. И. Малишкин // К. : Лібра. – 1999. – 222 с (13,02 д.а.).

76. Малишкін О. І. Фінансова звітність підприємства: міжнародні та національні стандарти: навч. посіб. / О.І. Малишкін. – 2-е вид. – Суми : Університетська книга, 2001. – 157 с. (9,3 д.а.).

77. Малишкін О. Бухгалтерський та податковий облік автотранспорту і автоперевезень: навч. посіб. для студ. ВНЗ. [Гриф МОН] / О. Малишкін, А. Базелюк. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 256 с. (загальний обсяг – 14,4 д.а., обсяг авторської частини – 7,2 д.а.).

78. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3-х т. / за ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с. Автору належить коментар до статей 135-146 на с. 33–202 (Т. 2) (4,61 д.а.).

79. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України в 3 т. (за заг. ред. М. Я Азарова) [статті 135-143 розділу III]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України. – 2011. – Т. 2. – С. 136–151 (3,11 д.а.).

АНОТАЦІЯ

Малишкін О.І. Облік і аудит податків: теорія методологія, розвиток. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національна академія статистики, обліку і аудиту, Київ, 2014.

Дослідження спрямовано на розв'язання наукової проблеми відповідності наявних теоретичних і методологічних засад обліку і аудиту податків вимогам сучасного етапу інституційних відносин учасників податкового процесу в Україні. Вирішено завдання термінологічного забезпечення облікового та аудиторського процесів, визначення предмета, статусу, функцій податкового обліку.

У роботі проаналізовано досвід країн ЄС і Митного союзу з методик податкового обліку та звітності з податку на прибуток та податку на додану вартість. Запропоновано для вітчизняної практики певні моделі обліку і звітності з податку на прибуток, податку на додану вартість, інших податків (зборів).

На базі порівняльного підходу розроблено методологічні засади механізму податкових різниць з податку на прибуток та інструментарій його реалізації у форматі логічних та математичних таблиць, які поєднуються у п'ять моделей зв'язку даних фінансового (на базі МСФЗ) і податкового обліку з податку на прибуток (на підставі норм Податкового кодексу України).

Запропоновано вдосконалити термінологічний апарат аудиту, у тому числі з податків. Розроблено методичні прийоми планування аудиту податків, дослідження внутрішнього контролю платника податків, визначено перелік, формат і зміст робочих документів аудитора, формат звіту аудитора про перевірену податкову звітність.

Ключові слова: податковий облік, фінансовий облік, податкова звітність, фінансова звітність, механізм податкових різниць.

АННОТАЦИЯ

Малышкин А.И. Учет и аудит налогов: теория методология, развитие. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальная академия статистики, учета и аудита, Киев, 2014.

Исследование направлено на решение научной проблемы соответствия существующих теоретических и методологических основ учета и аудита

налогов требованиям современного этапа институциональных отношений участников налогового процесса в Украине. Решена задача терминологического обеспечения учетного и аудиторского процессов, определение предмета, статуса, функций налогового учета.

В работе проанализирован опыт стран ЕС и Таможенного союза по методикам налогового учета и отчетности по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. Предложено для отечественной практики определенные модели учета и отчетности по налогу на прибыль, налога на добавленную стоимость, других налогов (сборов).

На базе сравнительного подхода разработаны методологические основы механизма налоговых разниц по налогу на прибыль и инструментарий его реализации в формате логических и математических таблиц, которые объединяются в пять моделей связи данных финансового (на базе МСФО) и налогового учета налога на прибыль (на основании норм Налогового кодекса Украины).

Предложено усовершенствовать терминологический аппарат аудита, в том числе по налогам. Разработаны методические приемы планирования аудита налогов, исследования внутреннего контроля налогоплательщика, определен перечень, формат и содержание рабочих документов аудитора, формат отчета аудитора о проверенной налоговой отчетности.

Ключевые слова: налоговый учет, финансовый учет, налоговая отчетность, финансовая отчетность, механизм налоговых разниц.

ABSTRACT

Malyshkin O.I. Accounting and Auditing Tax: theory, methodology, development. - Manuscript.

Dissertation for the doctor of economic sciences degree, specialty 08.00.09 - Accounting, Analysis and Auditing (by economic activities). - National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, 2014.

Research aimed at solving scientific problems matching existing theoretical and methodological principles of accounting and tax audit requirements of the present stage of institutional relations of members of the tax process in Ukraine. Solved assignment terminology of the accounting and audit processes, definition of the status, functions taxation.

The paper analyzes the experience of the EU and Customs Union and the methods of tax accounting and reporting for income tax and value added tax.

A comparative approach applied to the recognition and determination of taxable income and expenses in order to make a declaration of income tax. In this first stage compared similar standards of tax and accounting legislation specific transaction or group of transactions. As a results formed criteria in a data selection. In the second stage were selected essential and useful data on the amounts of income and expense declaration filled out. On the basis of a comparative approach was developed the methodological principles of the mechanism of tax differences on income tax and instruments for its implementation.

Was developed a five theoretically possible models of interaction information to the tax and financial accounting for income taxes at the enterprise level: identified system of financial and tax accounting; system of taxation based on accounting data; autonomous (consistent) system of tax accounting adjustments based on accounting data through the mechanism of tax differences; autonomous (consistent) system of tax accounting adjustments based on financial data through the mechanism of tax adjustments; autonomous (parallel) system of tax accounting. The application specific model is proposed in the presence of certain traits in specific taxpayer income that allow a model to implement. So, in terms of TCU the income taxpayer have an opportunity to organize tax accounting process using the principles of invariance. That opportunity of choice advisable to fix by law.

With computerized data processing is proposed to choose one of three options summarize taxation on enterprises: 1) The use of accounts for taxation of income and expense recognition procedure which is different from the manner used in the accounting financial accounting; 2) The use of data base accounting financial accounting; 3) The adjustments use the information accounting accounts with the use of tax differences and tax adjustments.

In order to simplify the burdensome system of double counting VAT (in financial and tax aspects) was proposed as source of financial accounting documents the register of tax invoices not original. As a result, the current practice of "parallel" (independent) model accounting becomes "coherent" (built-in) model. This approach leads to significant savings in resources companies on VAT accounting.

The necessity of taxation of the other taxes and duties (other than income tax and VAT) for the model of "autonomous" or "built-in" system information depending on the type of tax.

In terms of integrated reporting as a promising direction of summary information, proposed a new table of the notes to the financial statements - "Taxes, fees, contributions," in which it is advisable to give the synthesized performance over the financial year on the state charges, payments and payments for each tax (collection, payment). Based on the requirements of the consolidated accounts is seen as appropriate to include in its composition forecast data on tax payments for the coming year.

Was proposed changes to improve terminology of audit and taxes. Was developed a methodological procedures of audit planning, tax investigation of internal control for taxpayer, determined a list format and content of the working papers of the auditor and the auditor's report format of tax returns audited.

The task of checking the tax by independent auditors as appropriate conduct related services in the form of agreed procedures under the ISRS 4400 "Challenges to implement agreed-upon procedures regarding financial information." An appropriate structure and content of the auditor's report on the provision of tax inspection.

Keywords: tax accounting, financial accounting, tax reporting, financial reporting, mechanism of tax differences.