

ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТРАНСПОРТУ
Кафедра «Облік і аудит»

О.О. Євсєєва

ОСНОВИ ЕКОНОМІКИ ТРАНСПОРТУ

Конспект лекцій

Харків 2011

Євсєєва О.О. Основи економіки транспорту: Конспект лекцій. – Харків: УкрДАЗТ, 2011. – 82 с.

В конспекті лекцій стисло розглянуто теоретичні засади оподаткування та структуру податкової системи України на сучасному етапі розвитку. Особливу увагу приділено механізму нарахування та сплати основних законодавчо регламентованих податків – податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість. Розкрито питання податкової політики держави в напрямку стимулювання виробничої діяльності підприємств, практики формування поведінки платників податків у межах податкового законодавства; сутності, складу витрат та особливостей їх формування на залізничному транспорті, що необхідно майбутнім фахівцям у сфері ефективного управління транспортним підприємством. Наукові підходи дисципліни спрямовані на формування у студентів професійних навичок роботи у будь-якому підприємстві, в тому числі на підприємствах залізничного транспорту.

Конспект лекцій „Основи економіки транспорту” призначено для підготовки фахівців зі спеціальності “Організація перевезень і управління на транспорті (залізничний транспорт)” денної та заочної форм навчання.

Конспект лекцій стане корисним не тільки для студентів та викладачів, але й для фахівців інших транспортних спеціальностей. Пізнання методології та практики оподаткування, визначення складу та сутності витрат підприємства істотно сприятиме вмінню приймати оптимальні рішення у веденні бізнесу.

Табл. 14, бібліогр.: 79 назв.

Конспект лекцій розглянуто і рекомендовано до друку на засіданні кафедри „Облік і аудит” 28 вересня 2009 р., протокол № 2.

Рецензент

проф. Н.В. Чебанова

О.О. Євсєєва

ОСНОВИ ЕКОНОМІКИ ТРАНСПОРТУ

Конспект лекцій

Відповідальний за випуск Євсєєва О.О.

Редактор Третьякова К.А..

Підписано до друку 22.10.09 р.

Формат паперу 60x84 1/16 . Папір писальний.

Умовн.-друк.арк. 2,75. Обл.-вид.арк. 3,0.

Замовлення № Тираж 100. Ціна

Видавництво УкрДАЗТу, свідоцтво ДК № 2874 від. 12.06.2007 р.
Друкарня УкрДАЗТу,
61050, Харків - 50, майд. Фейєрбаха, 7

ЗМІСТ

Вступ	4
Тематичний план дисципліни	7
Типова програма	8
Конспект лекцій	12
Тема 1 Податкова система України: сутність податків на макро- та мікрорівнях	12
Тема 2 Облік податку на додану вартість	32
Тема 3 Облік податку на прибуток підприємства	43
Тема 4 Облік витрат на виконання робіт та послуг	56
Список літератури	77

ВСТУП

Для досягнення завдань, що постають перед суспільством, держава використовує певну систему економічних, правових та організаційно-контрольних

заходів, і як один з найважливіших фінансових регуляторів виступають податки. Сукупність податків створює систему оподаткування, яка, на жаль, ще не зовсім досконала та не цілком відповідає вимогам часу. Сьогодні ще існують непогодженість і протиріччя окремих норм податкових законів, їхня нестабільність, безсистемне надання пільг і перекручування сутності податків. Все це обумовлює необхідність реформування податкової системи. Державне регулювання економіки шляхом використання податків має бути спрямоване на забезпечення та підтримку відтворювальних процесів в економіці, ефективне використання ресурсів, стимулювання інвестиційної та підприємницької активності.

Перехід до ринкових відносин означає особливе визначення місця підприємства в економіці. Ефективність його роботи багато в чому залежить від управлінської діяльності, яка забезпечує реальну економічну самостійність підприємства, його конкурентоспроможність і позицію на ринку.

Практика доводить, що для ефективного управління підприємством необхідна така облікова інформація, яка б дозволяла персоналу апарата управління в умовах конкуренції формувати гнучку цінову політику на ринку з урахуванням витрат і доходів підприємства як за номенклатурою товарів, так і за сегментами ринку. Одним із багаточисельних факторів ефективного розвитку підприємства є розробка заходів щодо мінімізації його витрат. Тому вивчення питання суті та складу витрат є дуже актуальним.

Вивчення витрат підприємств закладає основу найважливішого комплексу практичних економічних знань, необхідних кожному спеціалісту, незалежно від його спеціалізації і місця роботи.

Одночасно із стратегічною ідеєю розвитку підприємства треба враховувати, що будь-який суб'єкт господарської діяльності здійснює свої проекти в правовому полі, а також у податковому, основні правила гри на якому диктуються державою. Тому постає не менш актуальне

питання щодо вивчення діючої системи оподаткування підприємств, організацій та установ. Об'єктом впливу в податковій сфері є відносини, що виникають між державою та платниками з приводу сплати податків і обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів. Суб'єктами податкової системи є платники податків (юридичні та фізичні особи, які відповідно до чинного законодавства зобов'язані сплачувати податки, збори, обов'язкові платежі) та державні податкові органи (служби, що створені державою для контролю за повнотою та своєчасністю сплати платниками податків встановлених законодавством податків). Тобто і платники податків, і державні податкові органи діють в одному законодавчому полі, але мають на меті різні цілі та різні інструменти досягнення встановлених завдань.

Вивчення структури витрат та діючої системи оподаткування має відбуватися і в розрізі галузевих особливостей, наприклад, у будівництві, промисловості, сільському господарстві, на транспорті тощо. Тому тим більш актуальним є вивчення і питань особливостей оподаткування, і питання особливостей формування собівартості в транспортній галузі, зокрема на залізничному транспорті.

Вирішити нелегкі економічні завдання з поставлених проблем з урахуванням специфіки транспортних підприємств дозволяє дисципліна “Основи економіки транспорту”. Одним з етапів підготовки економістів певного рівня є вивчення курсу «Основи економіки транспорту».

Базові знання з теорії і практики економіки транспорту є підґрунтям для вивчення курсу «Основи економіки транспорту». Програмою курсу, крім лекцій та практичних занять, передбачена самостійна робота студентів, що сприяє більш міцному засвоєнню студентами матеріалу, активізує навчальний процес.

Метою вивчення курсу “Основи економіки транспорту” є надання студентам базових знань з питань: податкової політики держави в напрямку стимулювання виробничої діяльності підприємств, практики формування поведінки

платників податків у межах податкового законодавства; сутності, складу витрат та особливостей їх формування на залізничному транспорті, – що необхідно майбутнім фахівцям у сфері ефективного управління транспортним підприємством. Наукові підходи дисципліни спрямовані на формування у студентів професійних навичок роботи у будь-якому підприємстві, в тому числі на підприємствах залізничного транспорту.

Предметом курсу “Основи економіки транспорту” є економічні, організаційні, правові питання, що виникають при плануванні податкових дій, управлінні витратами та аналізі їх ефективності.

У процесі вивчення дисципліни “Основи економіки транспорту” студентам необхідно:

- опанувати теоретичні та організаційні основи економічного механізму формування витрат;

- оволодіти навичками роботи із законодавчими актами, діючими інструктивними матеріалами та нормативами;

- мати практичну уяву про стан розвитку та структурну побудову діючої системи оподаткування у розрізі можливостей віднесення певних податкових зобов'язань до складу витрат підприємства.

У результаті вивчення дисципліни “Основи економіки транспорту” студенти мають отримати: ґрунтовні знання у сфері управління та мінімізації витрат підприємства в рамках норм чинного податкового законодавства, навички самостійного творчого мислення, вміння приймати рішення в умовах ринкових перетворень.

ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ДИСЦИПЛІНИ

Тематичний план дисципліни „Основи економіки транспорту” для підготовки фахівців зі спеціальності “Організація перевезень і управління на транспорті

(залізничний транспорт)” денної форми навчання наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Теми занять	Всього годин				Всього
	аудиторні	у тому числі		самостійна робота	
		лекції	практика		
1. Податкова система України: сутність податків на макро- та мікрорівнях	4	2	2	4	8
2. Облік податку на додану вартість	6	3	3	6	12
3. Облік податку на прибуток підприємства	6	3	3	6	12
4. Облік витрат на виконання робіт та послуг	8	4	4	8	16
Разом годин	24	12	12	24	48

ТИПОВА ПРОГРАМА

Тема 1

Податкова система України: сутність податків на макро- та мікрорівнях

Розвиток концепцій оподаткування. Двоїстий характер податків. Джерело податків. Роль податків у розширеному виробництві. Податки в системі фінансових категорій. Фіскальна та економічна функції податків. Принципи оподаткування. Класифікація податків. Податкове право держав. Елементи податку. Сучасна модель системи оподаткування, що існує в Україні. Класифікація податків, обов'язкових зборів та платежів. Податкова політика та її завдання. Необхідність управління у сфері оподаткування. Державний бюджет України, особливості законотворчого процесу його прийняття. Місце Держбюджету у визначенні структури податкових надходжень держави. Роль Держбюджету в побудові сучасної податкової системи держави. Правові засади функціонування податкової системи. Законотворча діяльність. Інструктивно-методичне забезпечення. Планування податків. Податковий контроль. Податковий облік.

Державна податкова служба України, її структура, статус, підпорядкування. Завдання Державної податкової служби. Основні завдання податкової міліції. Посадові особи податкових органів. Права податкових органів. Функції вищої, середньої та нижчої ланок. Основні підрозділи податкової інспекції. Офіс великих платників податків. Програма модернізації податкової служби України. Оцінка ефективності роботи податкових органів.

Перелік контролюючих органів з питань оподаткування. Терміни подання податкової звітності і сплати податків. Методи визначення податкових зобов'язань. Характеристика непрямих методів визначення податкових зобов'язань. Конфлікт інтересів та порядок оскарження дій податкових органів.

Облік платників податків – юридичних осіб. Обліковий реєстр, його структура, порядок ведення. Порядок подання документів для реєстрації у податкових органах. Зняття платників податків з обліку. Робота податкових інспекцій із забезпечення повноти обліку. Особовий рахунок платника податку та порядок його ведення. Картка особового рахунку.

Документи, на підставі яких проводяться записи про нарахування та фактичне надходження платежів.

Основні правопорушення у сфері оподаткування. Відповідальність платників: фінансова, адміністративна, кримінальна.

Тема 2

Облік податку на додану вартість

Сутність прямих, непрямих податків і внесків на соціальне страхування. Сутність прямих податків. Сутність непрямих податків.

Загальна характеристика податку на додану вартість (ПДВ). Реєстрація осіб як платників ПДВ. Платники податку на додану вартість. Об'єкт оподаткування. Ставки податку на додану вартість. Порядок визначення бази оподаткування і суми податку. Податкова накладна. Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету чи відшкодуванню з бюджету, терміни розрахунків з бюджетом. Пільги на податок на додану вартість. Податкові періоди.

Камеральна перевірка декларації з ПДВ. Своєчасність подання декларації, наявність додатків та довідок. Перевірка податкових зобов'язань з ПДВ. Правильність відображення оподатковуваних операцій. Обґрунтованість операцій, що не є об'єктом оподаткування та звільнені від оподаткування. Коригування зобов'язань з ПДВ. Перевірка податкового кредиту. Коригування податкового кредиту. Результати розрахунків з ПДВ.

Документальна перевірка ПДВ. Документальна перевірка податкового кредиту. Дотримання законодавчих основ щодо ведення платником ПДВ Реєстру отриманих та виданих податкових накладних. Обґрунтованість застосування пільг. Перевірка обґрунтованості бюджетного відшкодування.

Напрямки реформування ПДВ. Нормативна база щодо проведення заходів "ПДВ-податкового менеджменту".

Тема 3

Облік податку на прибуток підприємства

Поняття прибуткового оподаткування. Розвиток податку на прибуток у зарубіжних країнах. Загальні положення Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Платники податку на прибуток підприємств. Об'єкт оподаткування. Ставки податку на прибуток. Пільги на податок на прибуток. Порядок нарахування і терміни сплати податку. Відповідальність платника податків.

Контроль за нарахуванням та сплатою податку на прибуток. Камеральна перевірка декларацій про прибуток. Своєчасність подання декларації. Узгодження даних, наведених у деклараціях і додатках. Визначення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету.

Документальна перевірка з питань нарахування податку на прибуток. Повнота і правильність відображення в обліку результатів попередньої перевірки. Інвентаризація і правильність відображення в обліку її результатів. Вплив результатів інвентаризації на величину оподаткованого прибутку.

Достовірність відображення в обліку валових доходів платника.

Обґрунтованість валових витрат платника.

Дотримання порядку обліку основних фондів та нарахування амортизації у податковому обліку.

Інші виключення із зобов'язань з податку на прибуток (податок на дивіденди, сплата за патент тощо).

Тема 4

Облік витрат на виконання робіт та послуг

Методичні та методологічні засади формування витрат на підприємстві. Система нормативного регулювання обліку собівартості в сучасних умовах. Сутність, основні принципи

та завдання обліку витрат і калькулювання. Об'єкти обліку витрат та калькулювання. Класифікація витрат і відображення їх у системі бухгалтерських рахунків. Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг. Способи калькуляційних робіт. Види калькуляцій. Послідовність формування собівартості продукції, робіт і послуг. Економічний механізм формування та аналізу витрат підприємства. Організація обліку основних витрат виробництва. Облік виробничих витрат. Організація обліку допоміжних виробництв. Особливості обліку загальновиробничих витрат. Облік та інвентаризація незавершеного виробництва. Зведений облік витрат виробництва та складання звітних калькуляцій. Калькулювання собівартості та формування фінансових результатів. Аналіз і оцінка ефективності формування витрат підприємства.

Методологічні та нормативно-правові засади формування витрат на підприємствах транспорту. Особливості формування собівартості послуг на транспорті. Особливості формування собівартості послуг на залізничному транспорті. Облікова політика Укрзалізниці щодо порядку формування витрат на залізничному транспорті. Номенклатура витрат по основній діяльності підприємств залізничного транспорту: структурна побудова і сутність статей та елементів витрат. Галузева звітність про витрати підприємств залізничного транспорту.

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Тема 1

Податкова система України: сутність податків на макро- та мікрорівнях

План

- 1 Сутність та основні риси податків.
- 2 Податкова політика держави.
- 3 Способи перекладання податків.
- 4 Структура податкової системи України.
- 5 Організація податкової служби та податкової роботи.
- 6 Відповідальність платників податків.

1 Сутність та основні риси податків

Необхідно знати: сутність податків, їх функції, принципи оподаткування, класифікацію податків за різними ознаками.

Необхідно вміти: визначати маржинальну, економічну та фактичну податкові ставки для різних податків.

Ключові терміни та поняття: податки, збори, економічна сутність податків, принципи оподаткування, функції податків, класифікація податків, міжнародні класифікації податків, елементи законодавчої бази з питань оподаткування, податкові пільги, способи сплати податків.

Теоретичні положення

Податки з'явилися разом з виникненням перших форм держави. Їх становлення та розвиток проходили протягом декількох етапів. На першому етапі вони існували у вигляді безсистемних платежів, які переважно мали натуральну форму. Другий етап розвитку оподаткування (середина 18 – початок 19 століття) характеризується появою в країнах Європи податкових систем, що включали до себе прямі та непрямі податки. Податки стали основним джерелом доходів бюджету багатьох країн. Після Першої світової війни почався третій етап розвитку оподаткування, протягом якого були проведені науково обґрунтовані податкові реформи. Сучасний четвертий етап розвитку оподаткування характеризується більш глибоким теоретичним обґрунтуванням його проблем.

Сьогодні в усіх країнах ведуться теоретичні пошуки наукового обґрунтування податкової політики і практичні пошуки ефективної та справедливої методики оподаткування. Досягнення цієї мети можливо лише за умови врахування історичного досвіду формування теорій оподаткування (таблиця 2).

На даний час під податками розуміють обов'язкові платежі юридичних та фізичних осіб до бюджету.

За економічним змістом податки – це фінансові відносини між державою та платниками податків з приводу примусового відчуження частки знов утвореної вартості з метою формування централізованих фондів коштів, необхідних для виконання державою її функцій.

Таблиця 2 – Податки в історії економічної думки

Назва економічної концепції (теорії)	Ставлення до проблеми оподаткування	Основні представники
1	2	3
Атомістична теорія Епоха Просвітництва	Податок розуміють як результат договору між сторонами, за яким підданий вносить державі плату за різні послуги	Ж. Монтеस्क'є Т. Гоббс Вольтер Мірабо
Теорія насолоди Перша половина XVIII ст.	Податки – це ціна, що сплачується громадянином за одержувані задоволення від суспільного порядку, справедливого правосуддя, володіння власністю	Ж. Сімонд де Сімонді
Класична теорія Друга половина XVIII-перша половина XIX ст.	Податки розглядаються як один з видів державних доходів, що мають покривати витрати на утримання уряду. При цьому в будь-якій іншій ролі (наприклад, регулювання економіки) податки не виступають	А. Сміт Д. Рікардо

Продовження таблиці 2

1	2	3
Кейнсіанська теорія Перша половина XX ст.	Податки — це головний інструмент регулювання економіки. При цьому великі заощадження як пасивне джерело доходу	Дж. М. Кейнс

	заважають зростанню економіки, тому їх варто вилучати за допомогою податків	
Монетаристська теорія 50-ті роки XX ст.	Податки поряд з іншими компонентами впливають на обіг, вилучаючи зайву кількість грошей (а не заощаджень, як у кейнсіанській теорії) і тим самим знижуючи кількість несприятливих факторів для розвитку економіки	М. Фрідман
Теорія економіки пропозиції Початок 80-х років XX ст.	Податки розглядаються як один з важливих факторів економічного розвитку і регулювання. Зниження податкового тягаря призводить до інтенсивного розвитку підприємницької та інвестиційної діяльності	М. Берні Г. Стайн А. Лаффер

Принципи оподаткування

Принципи оподаткування – це базові ідеї і положення, що застосовуються у податковій сфері.

Один з основоположників теорії оподаткування шотландський економіст А. Сміт (1723-1790 рр.) розподілив принципи оподаткування на чотири основні групи:

- *принцип справедливості* – громадяни кожної держави мають брати участь у підтримці своєї держави за можливістю та відповідно до доходів, які вони одержують під охороною держави;

- *принцип визначеності* – податок, що сплачується громадянами, має бути точно визначеним. Час і розмір його сплати мають бути відомі платнику й усім, хто захоче знати;

- *принцип зручності* – будь-який податок має стягуватися у зручний час і спосіб для платника;

- *принцип економії* – будь-який податок має бути побудований так, аби витрати на його вилучення були мінімальними.

Функції податків

Для визначення теоретичної моделі податкової системи необхідно виявити та обґрунтувати функції, що виконують податки. Слід зауважити, що в економічній літературі існує непогодженість стосовно їх кількісного та якісного характерів.

Оподаткування виконує дві найважливіші функції – **фіскальну та регулюючу**, кожна з яких реалізує те чи інше практичне призначення податків.

Фіскальна функція податків означає формування державних доходів за допомогою акумулювання в бюджеті і позабюджетних фондах коштів для реалізації державних програм. Ці кошти витрачаються на соціальні послуги, господарські потреби, підтримку зовнішньої політики, безпеки, адміністративно-управлінські витрати, платежі за державний борг.

Шляхом реалізації **регулюючої функції** розподіляють податки та перерозподіляють доходи між різними верствами населення і різними галузями економіки.

Основні елементи закону про податок

В основі вивчення податкової системи та механізмів оподаткування має лежати повне і точне розуміння податкової термінології і понять, що розкривають сутність оподаткування.

Складові податкових формул – *елементи закону про податок* – мають універсальне значення, хоча структура податків різна і кількість їх досить велика. Елементи, без яких податкове зобов'язання і порядок його виконання не можуть вважатись визначеними, називають *істотними елементами закону про податок*, до яких належать: суб'єкт оподаткування (платник податків), об'єкт оподаткування, масштаб податку, одиниця оподатковування, податкова база, податковий період і звітний період, ставка податку і метод оподаткування, порядок і способи розрахунку податку, способи і терміни сплати податку, порядок сплати податку.

Класифікація податків

У теорії оподаткування для класифікації податків використовують різні підстави. У сучасних умовах найбільш широко для міжнародних порівнянь застосовується система податкової класифікації Організації економічної співпраці та розвитку (ОЕСР). Вона є дуже детальною і в той же час досить простою. Кожен податок віднесено до певної групи, підгрупи, і він має свій кодовий номер. Приводом для віднесення того чи іншого податку до певної групи слугує об'єкт оподаткування. У кожній групі податки поділяються на періодичні та неперіодичні, на ті, що стягуються з юридичних та з фізичних осіб, а також залежно від інших суттєвих причин.

Податкова класифікація ОЕСР:

1) податки на дохід, прибуток і надходження від капіталу:

- податки на дохід, прибуток і надходження від капіталу індивідуалів;
- податки на дохід і прибуток;
- податки на надходження від капіталу;
- податки на дохід, прибуток і надходження від капіталу товариств з обмеженою відповідальністю;
- інші;

2) внески на соціальне страхування:

- внески працівників за наймом;
- внески наймачів;
- внески працівників на себе або незайнятих;
- інші;

3) податки на заробітну плату та робочу силу;

4) податки на власність:

- періодичні податки на нерухому власність;
- податки на домоволодіння;
- періодичні податки на нетто-активи та на власність;
- податки індивідуалів;
- податки корпорацій;
- податки на спадщину та дарування;
- податки на операції з рухомим і нерухомим майном;
- інші;

5) податки на товари і послуги:

- податки на виробництво, продаж, оренду та доставку товарів і надання послуг;
- загальні податки;
- податок на додану вартість;
- податки на продаж;
- інші загальні податки на товари та послуги;
- податки на конкретні товари та послуги;
- акцизи;
- прибутки від фіскальних монополій;
- МИТО;
- податки на експорт;
- податки на інвестиційні товари;
- податки на конкретні види послуг;
- інші податки на міжнародні обміни та контракти;
- податки на використання товарів або дозвіл на використання товарів чи діяльність;
- періодичні податки;
- податки на автомобілі;
- інші;

6) інші податки.

Крім того, серед міжнародних класифікацій податків можна виділити класифікацію Міжнародного валютного фонду (МВФ), яка досить схожа з класифікацією ОЕСР, і класифікацію за Системою національних рахунків (СНР) та за Європейською системою економічних інтегрованих рахунків (ЄСЕІР), які суттєво відрізняються від попередніх, тому що спрямовані на вирішення проблем бухгалтерського обліку при використанні методики національних рахунків.

2 Податкова політика держави

Необхідно знати: сутність, цілі, основні типи податкової політики.

Необхідно вміти: визначати тип податкової системи, виходячи з розміру ефективних податкових ставок.

Ключові терміни та поняття: податкова політика, цілі податкової політики, дискреційна податкова політика, недискреційна податкова політика, податкові пільги, податкове навантаження.

Теоретичні положення

Податкова політика — це система спрямованих дій та певних економічних, правових та організаційно-контрольних урядових заходів для досягнення визначених завдань, що стоять перед суспільством, за допомогою податкової системи країни. Зміст та цілі податкової політики можуть змінюватись залежно від об'єктивних і суб'єктивних факторів та обумовлені соціально-політичним ладом суспільства.

Серед цілей проведення податкової політики виділяють фіскальну та економічну.

Виділяють такі **типи бюджетно-податкової політики:**

- дискреційна фіскальна (стримуюча та стимулююча);
- недискреційна фіскальна (політика «вмонтованих стабілізаторів»).

Дискреційною політика називається тоді, коли уряд свідомо вносить зміни у податкову систему і витрати бюджету з метою впливу на реальний валовий внутрішній продукт (ВВП), зайнятість, інфляцію. Таким чином, при проведенні дискреційної політики зміни в податковій системі залежать від рішень уряду. Дискреційна політика може бути стимулюючою і стримуючою. Вважається, що **стимулюючу політику** доцільно проводити при економічному спаді.

У сфері податків вона передбачає зменшення податкових вилучень з доходів громадян із метою збільшення сукупного попиту.

Стримуюча бюджетно-податкова політика доцільна тоді, коли економіка знаходиться у стані надмірного підйому і попит перевищує пропозицію. У такому випадку виникає інфляція попиту і з'являється необхідність обмеження споживчих витрат населення. Це можна зробити або зменшуючи витрати бюджету, або збільшуючи податкові

вилучення шляхом підвищення ставок оподаткування чи раціоналізації податкових пільг.

Недискреційна бюджетно-податкова політика, або політика «вмонтованих стабілізаторів», базується на теоретичному припущенні, що податкова система сама по собі має здатність автоматично впливати на економічний цикл, тому навіть без її зміни податкові вилучення збільшуються при зростанні ВВП і зменшуються при його спаді, тобто має місце стабілізуючий ефект. Найбільш високий цей ефект при прогресивній податковій системі, що передбачає збільшення податкових вилучень поряд зі збільшенням доходів. Поняття «податки – вмонтовані стабілізатори» ввів Дж. М. Кейнс.

Звичайно, держава не може дотримуватись тільки одного типу податкової політики. Необхідно поєднувати всі три її типи залежно від соціально-економічної ситуації та завдань, що стоять перед суспільством.

Визначення оптимального розподілу податкового навантаження між різними групами платників податків пов'язано з великими труднощами обґрунтування припустимої податкової дискримінації окремих класів і податкових груп.

Відомі різні **системи оподаткування: регресивна, пропорційна і прогресивна.**

Система оподаткування є **регресивною**, якщо ефективні (економічні) податкові ставки (відношення сплаченої суми податку до поточного доходу) для платників з високою платоспроможністю нижче, ніж для тих, у кого ця здатність низька. Система оподаткування є **прогресивною**, якщо ефективні податкові ставки для платників з високою платоспроможністю вище, ніж для тих, у кого така здатність низька. Система оподаткування є **пропорційною**, якщо ефективні податкові ставки для всіх груп платників податків. Таким чином, поводження ефективних податкових ставок визначає характер структури оподаткування.

Важливою характеристикою податкової політики держави є рівень податкового навантаження на платника податків.

Податкове навантаження — це частина доходу фізичних і юридичних осіб, що перерозподіляється через державний бюджет.

Для його вимірювання використовують кілька показників. Податкове навантаження визначається на макро- та мікрорівні.

За останніми дослідженнями, порівняно з іншими європейськими країнами середній рівень податків в Україні в останні роки не є надзвичайно високим і становить приблизно 30-35 % ВВП, тоді як в європейських країнах цей показник сягає приблизно 40 %. Але необхідно взяти до уваги, що тіньовий ВВП в Україні, за висновками експертів, у 6 разів перевищує середньоєвропейський показник і становить 60 % офіційного ВВП.

3 Способи перекладання податків

***Необхідно знати:** сутність та способи перекладання податків, основні способи оптимізації податкових платежів, сутність податкових злочинів та відповідальність за них.*

***Ключові терміни та поняття:** перекладання податків, ухилення від оподаткування, податкове планування, податкова оптимізація.*

Теоретичні положення

Перекладання податків відбувається шляхом збільшення цін на розмір податку, у результаті чого реальним платником податків стає покупець товару.

Перевести податок у ціну вдається не завжди. Найчастіше це відбувається, якщо товар монопольний чи попит на нього не еластичний за ціною. Коли ж попит на товар еластичний, то незначне збільшення ціни викликає значне зменшення обсягу продажів. У такій ситуації перекладання податків на покупців неможливе.

Ухилення від сплати податків – це дії платників податків, спрямовані на несплату податків шляхом

заниження доходу й оцінки майна чи їхнього повного приховання.

З переходом України до ринкових відносин створюються нові підприємства, що здійснюють свою фінансово-господарську діяльність у різних сферах економіки. У цих умовах з'являються нові **можливості відхилення від сплати податкових платежів до бюджету, які можна віднести до двох основних категорій:**

- легальні способи зменшення податкових платежів;
- податкові злочини.

Основою легальних способів зменшення податкових платежів є те, що платники податків ухиляються від оподаткування, не порушуючи податкове законодавство.

Виділяють такі способи легального зменшення податкових платежів:

- податкове планування та оптимізація;
- використання невідповідностей у правовому і податковому законодавстві.

Податкове планування – це прогнозування суми податкових платежів у майбутньому періоді на підставі планованих техніко-економічних показників діяльності підприємства.

Податкова оптимізація – процес, що здійснюється суб'єктом господарської діяльності за допомогою сукупності планових дій, об'єднаних в єдину систему, і передбачає вибір оптимальних варіантів фінансово-господарської діяльності з метою зменшення податкових платежів і збільшення прибутковості.

Основні способи оптимізації податкових платежів:

- вибір оптимального виду господарської діяльності;
- вибір вигідного місця реєстрації і здійснення господарської діяльності; побудова різних схем господарювання; грамотне використання переваг, наданих чинним законодавством;
- використання можливостей господарських договорів; бездоганне ведення бухгалтерського та податкового обліку;

- використання найбільш економічних способів захисту порушених податкових прав.

Податкові злочини характеризуються тим, що платники податків ухиляються від їх сплати, порушуючи чинне законодавство.

Основними способами здійснення податкових злочинів є:

- неподання податкових декларацій і розрахунків;
- незаконне приховання об'єктів оподаткування;
- незаконне заниження об'єктів оподаткування;
- незаконне використання податкових пільг;
- завищення витрат на виробництво;
- приховання валютного виторгу;
- незаконне відкриття і використання за кордоном валютних рахунків;
- оформлення фіктивних документів на купівлю продукції тощо.

4 Структура податкової системи України

***Необхідно знати:** визначення терміну «податкова система», принципи побудови податкової системи, історію формування податкової системи України, якими законодавчими актами вона регламентується, види податків та зборів, що стягуються в Україні, основні недоліки податкової системи України.*

***Ключові терміни та поняття:** податкова система, бажані характеристики податкової системи, структури податкової системи України, загальнодержавні податки та збори, місцеві податки, місцеві збори, обов'язкові місцеві податки та збори.*

Теоретичні положення

Податкова система держави – це сукупність податків і платежів, законодавчо встановлених у державі, а також система дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства.

Чинна система оподаткування України визначається Законом України «Про внесення змін у Закон України «Про систему оподаткування» в редакції від 18 лютого 1997 р. №77/97-ВР.

В Україні встановлена дворівнева структура податкової системи, а саме:

- загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі);
- місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).

Загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) встановлюються Верховною Радою України і стягуються на території України. Порядок їх зарахування до Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів і державних цільових фондів визначаються згідно із законами України.

Місцеві податки і збори (обов'язкові платежі), механізм стягування та їх порядок встановлюються сільськими, селищними, міськими радами: відповідно до переліку і в межах граничних розмірів, установлених законами України, крім збору за проїзд.

5 Організація податкової служби та податкової роботи

Необхідно знати: сутність податкової роботи, суб'єктів податкової роботи, основні елементи податкової роботи, завдання та функції органів Державної податкової служби (ДПС) різних рівнів, права та обов'язки працівників ДПС, процедуру реєстрації та зняття з обліку платників податків, законодавчу базу, що регламентує податкову роботу в Україні.

Ключові терміни та поняття: податкова робота, елементи податкової роботи, податкова служба, функції органів ДПС, податковий облік, права та обов'язки працівників ДПС.

Теоретичні положення

Податкова робота – це діяльність держави та її органів, а також платників у процесі правового регламентування, нарахування, сплати та зарахування податків і податкових платежів, а також контролю за своєчасністю та повнотою їх надходження до бюджету.

Суб'єкти податкової роботи в Україні:

- **Верховна Рада України (ВРУ)** – приймає закони загальної та спеціальної дії у сфері оподаткування;

- **органи виконавчої влади** (Міністерство фінансів, Державне казначейство, Міністерство економіки) – забезпечують дію механізмів стягнення податків і податкових платежів;

- **органи податкової служби** – виконують контроль за дотриманням податкового законодавства, розробляють нормативно-правову базу дії законів про оподаткування, здійснюють облік платників податків і податкових надходжень, стягнення податків тощо;

- **платники податків** – нараховують та сплачують податки, подають податкову звітність, несуть відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податкова робота включає до себе такі **основні елементи**:

- встановлення правової бази;

- нарахування та обчислення податків і податкових платежів, їх облік;

- визначення способів утримання та стягнення податків (з джерела сплати, за платіжним повідомленням, за податковою декларацією);

- розрахунки з бюджетом – визначення форм (авансові платежі, платежі за фактом) і способів (готівкові, безготівкові).

Податкова служба – сукупність державних органів, які організовують і контролюють надходження податків і податкових платежів.

Завдання та функції органів Державної податкової служби різного рівня наведені в таблиці 3.

Таблиця 3 – Завдання та функції органів Державної податкової служби

Рі- вень	Найменування та основне призначення	Завдання та функції
1	2	3
1	<p>Державна податкова адміністрація (ДПА) України є центральним органом виконавчої влади, займає рівень міністерства в ієрархії державної влади</p>	<ul style="list-style-type: none"> - розробка нормативно-методичного забезпечення механізму дії законів про окремі податки; - координування діяльності всієї податкової служби; - роз'яснення окремих норм законодавчих актів про податки, інші платежі; - затвердження методик розрахунку податку та податкових платежів, а також форм податкової звітності; - контроль за діяльністю нижчих рівнів податкової служби; - кадрова політика; - прогнозування, аналіз надходження податків, інших платежів, джерел податкових надходжень, розробка пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету; - внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства, розробка проектів міжнародних договорів стосовно оподаткування; - розробка основних напрямів, форм і методів проведення перевірок додержання податкового та валютного законодавства; - інші функції відповідно до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»
2	<p>ДПА в областях забезпечує інформаційний і правовий зв'язок між нижчою ланкою і ДПА України; очолюють ДПА в областях голови, які призначаються на посаду Кабінетом Міністрів України (КМУ) за поданням голови ДПС України</p>	<ul style="list-style-type: none"> - роз'яснення правової бази щодо оподаткування; - контроль за діяльністю нижчої ланки; - здійснення перевірок та переперевірок діяльності окремих платників; - кадрова політика; - інші функції відповідно до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»

Продовження таблиці 3

1	2	3
3	<p>Державна податкова Інспекція (ДПІ) безпосередньо виконує податкову роботу</p>	<ul style="list-style-type: none"> - контроль за дотриманням податкового законодавства; - облік платників податків і податкових платежів, їх реєстрація; - облік податкових надходжень до бюджету, цільових бюджетних та позабюджетних фондів; - роз'яснення правової бази щодо оподаткування і робота з платниками податків; - прийняття та опрацювання податкової звітності; - притягнення до адміністративної відповідальності порушників податкового законодавства; - проведення перевірок фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів; - здійснення контролю за законністю валютних операцій; - проведення роботи з виявлення, обліку, оцінки та реалізації безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна; - кадрова політика; - інші функції відповідно до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»

6 Відповідальність платників податків

Необхідно знати: законодавчу базу, що регламентує відповідальність платників податків, види відповідальності за порушення податкового законодавства.

Необхідно вміти: визначати розмір адміністративних штрафів, розмір фінансових санкцій та пені за порушення податкового законодавства.

Ключові терміни та поняття: адміністративний штраф, фінансова санкція, пеня, податкове зобов'язання, податковий борг, примусове стягнення, податкова вимога,

податкова застава, документальна перевірка, камеральна перевірка.

Теоретичні положення

Законодавством визначені такі терміни:

- **платники податків** – юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно із законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню, штрафні санкції;

- **податкове зобов'язання** – зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені цим законом або іншими законами України;

- **податковий борг (недоїмка)** – податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання;

- **пеня** – плата у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що стягується з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання;

- **штрафна санкція (штраф)** – плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка стягується з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами;

- **примусове стягнення** – звернення стягнення на активи платника податків у рахунок погашення його податкового боргу, без попереднього узгодження його суми таким платником податків;

- **активи платника податків** – кошти, матеріальні та нематеріальні цінності, що належать юридичній або фізичній особі за правом власності або повного

господарського відання;

- **податкове повідомлення** – письмове повідомлення контролюючого органу про обов'язок платника податків сплатити суму податкового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених законом;

- **податкова вимога** – письмова вимога податкового органу до платника податків погасити суму податкового боргу;

- **податкова декларація, розрахунок** – документ, що дається платником податків до контролюючого органу у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

За порушення податкового законодавства платники податків несуть **адміністративну, фінансову та карну відповідальність**.

Рішення про застосування адміністративних штрафів та фінансових санкцій відповідно до Закону України «Про державну податкову службу» приймає начальник ДПІ, в якій відбувається облік платника податків.

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства застосовується до винних осіб, якими на підприємстві є директор та головний бухгалтер. Розміри адміністративних штрафів наведені в таблиці 4.

Таблиця 4 – Адміністративна відповідальність осіб, винних в порушенні податкового законодавства

Вид адміністративного порушення	Штраф на посадових осіб
1	2
Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (відсутність податкового обліку, порушення порядку ведення податкового обліку, у тому числі неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України)	8-10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ) (повторно протягом року 10-15 НМДГ)

Продовження таблиці 4

1	2
Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)	5-10 НМДГ (повторно протягом року 10-15 НМДГ)
Невиконання законних вимог посадових осіб органів Державної податкової служби	попередження або штраф у розмірі 5-10 НМДГ (повторно протягом року 10-15 НМДГ)
Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи	2-3 НМДГ (повторно протягом року 3-5 НМДГ)
Порушення порядку заняття господарською діяльністю (здійснення діяльності без державної реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності, що містить ознаки підприємницької, або здійснення без одержання ліцензії видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону)	3-5 НМДГ з конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини чи без такої (повторно протягом року 5-8 НМДГ)
Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат (неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку)	попередження або 3-8 НМДГ (повторно протягом року 5-8 НМДГ)

Відповідно до Закону України «Про порядок сплати зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-111 зі змінами та доповненнями в Україні передбачені наступні терміни подання податкових декларацій та розрахунків (таблиця 5).

Узгоджене податкове зобов'язання необхідно сплатити протягом 10 календарних днів.

Таблиця 5 – Терміни подання податкових декларацій та розрахунків

Базовий податковий (звітний період)	Термін подання декларації
1	2
Календарний місяць (у тому числі при сплаті місячних авансових внесків)	протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця
Календарний квартал або календарне півріччя (у тому числі при сплаті квартальних або піврічних авансових внесків)	протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)
Календарний рік (крім податку на доходи фізичних осіб (ПДФО))	протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) року
Календарний рік для платників ПДФО	до 1 квітня року, наступного за звітним

За деякі порушення податкового законодавства передбачена фінансова відповідальність суб'єктів господарської діяльності (таблиця 6).

Таблиця 6 – Фінансова відповідальність суб'єктів господарської діяльності за деякі порушення податкового законодавства

Вид порушення	Сума штрафних санкцій
1	2
Неподання податкової декларації у строки, визначені законодавством	10 НМДГ за кожне таке неподання або її затримку
Неподання або несвоєчасне подання декларації про доходи фізичних осіб , отриманих протягом обіймання посади, що підпадають під визначення суб'єктів корупційних діянь	30 НМДГ за кожне таке неподання або її затримку (для фізичних осіб, які обіймають посади, що підпадають під визначення суб'єктів корупційних діянь відповідно до закону)

Продовження таблиці 6

1	2
<p>ДПС самостійно визначає суму податкового зобов'язання (ПЗ) платника податків</p>	<p>10 НМДГ за кожне таке неподання або її затримку + 10% суми ПЗ за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше 50% від суми нарахованого ПЗ та не менше 10 НМДГ</p>
<p>ДПС донараховує суму ПЗ платника податків за даними документальних перевірок</p>	<p>10% суми недоплати (зниження суми ПЗ) за кожний з податкових періодів, установлених для такого податку, збору, починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення, але не більше 50% такої суми та не менше 10 НМДГ сукупно за весь строк недоплати</p>
<p>ДПС донараховує суму ПЗ платника податків за даними камеральних перевірок</p>	<p>5% суми донарахованого ПЗ, але не менше 1 НМДГ сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули</p>
<p>Платник податків не сплачує узгоджену суму ПЗ протягом граничних строків</p>	<p>10% погашеної суми податкового боргу (ПБ) при затримці до 30 календарних днів</p>
	<p>20% погашеної суми ПБ при затримці від 31 до 90 календарних днів включно</p>
	<p>50% погашеної суми ПБ при затримці, що є більшою за 90 календарних днів</p>

Механізм нарахування пені

Пеня нараховується на суму податкового боргу (в тому числі суму штрафних санкцій за їх наявності) із розрахунку **120%** річних облікової ставки Національного банку України,

що діяла на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Тема 2

Облік податку на додану вартість

План

- 1 Історія виникнення податку на додану вартість.
- 2 Сутність обліку ПДВ: нормативно-правова база, елементи податку, податковий облік, звітність тощо
- 3 Податковий менеджмент (адміністрування) ПДВ.

1 Історія виникнення податку на додану вартість

Необхідно знати: історію виникнення податку на додану вартість.

Необхідно вміти: визначати переваги та недоліки застосування ПДВ на макро- та мікрорівнях.

Ключові терміни та поняття: додана вартість, податок на додану вартість.

Теоретичні положення

У багатомілітній історії людства податок на додану вартість (ПДВ) – це порівняно новий вид податку. Вперше його ввів у Франції у 1954 р. економіст М. Лоре. Потім ПДВ набув широкого застосування у податкових системах спочатку країн Європи (кінець 60-х – початок 70-х років) і дещо пізніше країн Азії, Африки і Латинської Америки. Нині податок на додану вартість стягують майже у 80-ти країнах, серед яких практично всі промислово розвинуті країни. Слід зазначити, що цей податок і досі не запроваджено у таких країнах, як Австрія, Швейцарія, США. У кінці 80-х – на початку 90-х років ПДВ був введений у країнах Східної Європи (Болгарія, Угорщина, Польща, Румунія, Словаччина,

Чехія), а також в деяких країнах СНД (Білорусь, Казахстан). В Україні і Росії ПДВ ввели лише у 1992 р.

Податок на додану вартість має ряд суттєвих переваг і недоліків.

Переваги ПДВ:

- це фактор, що стримує кризу надвиробництва і прискореного витіснення з ринку слабких виробників;
- має економічні та організаційно-технічні переваги щодо стягнення, простоти нарахування;
- нейтральний щодо платників, переміщення товарів і послуг, розміщення ресурсів;
- має механізм взаємного звірення платниками податкового зобов'язання та податкового кредиту;
- дає змогу стримувати невиправдане зростання цін.

Недоліки ПДВ:

- це фактор, що стримує розвиток виробництва;
- це фактор, що приховує фактичне зростання інфляції;
- це фактор, що негативно впливає на високотехнологічні та наукомісткі виробництва;
- має масовий регресивний характер як моментальної дії, так і протягом тривалого часу;
- є спроможність ухилятися від оплати в умовах недосконалого податкового обліку;
- потребує підготовки громадської думки, роз'яснювальної роботи з платниками, професійної підготовки персоналу податкових органів.

2 Сутність ПДВ: нормативно-правова база, елементи податку, податковий облік, звітність тощо

Необхідно знати: осіб, що є платниками ПДВ, об'єкт оподаткування ПДВ, порядок визначення суми ПДВ до сплати (до відшкодування) за звітний період, дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту.

Необхідно вміти: визначати податкові зобов'язання та податковий кредит з ПДВ, розраховувати суму ПДВ до сплати (до відшкодування) за звітний період.

Ключові терміни та поняття: додана вартість, податок на додану вартість, платники ПДВ, податкові зобов'язання, податковий кредит, відшкодування ПДВ, операції, звільнені від оподаткування, операції, що не є об'єктом оподаткування, касовий метод нарахування ПДВ.

Теоретичні положення

Податок на додану вартість (ПДВ) за своєю сутністю є універсальним акцизом, що автоматично враховує усі зміни в товарному асортименті і яким обкладається валовий оборот підприємств та організацій.

Податок на додану вартість – це непрямий податок з доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, що включається у вигляді націнки в ціні товару, робіт та послуг і цілком оплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг. Додана вартість за своєю сутністю наближається до поняття знову створеної вартості, тобто частини національного доходу, виробленого на даному підприємстві.

Нарахування ПДВ здійснюється згідно з нормами Закону України «Про податок на додаткову вартість» від 03.04.97 р. №168/97 ВР зі змінами та доповненнями.

Платником ПДВ є будь-яка особа, яка:

- здійснює або планує здійснювати господарську діяльність та реєструється за своїм добровільним рішенням як платник цього податку;

- підлягає обов'язковій реєстрації як платник цього податку (обсяг реалізації за останні 12 календарних місяців перевищив 300 тис. грн без податку на додану вартість);

- імпортує товари (супутні послуги) в обсягах, що підлягають оподаткуванню цим податком.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

- поставки (продажу) товарів та послуг на території України;

- ввезення товарів (супутніх послуг) на територію України;
- вивезення товарів (супутніх послуг) за територію України).

Поставка товарів – це будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари.

Ставки ПДВ в Україні складають 20% та 0% від об'єкта оподаткування.

Податковим періодом з ПДВ є один календарний місяць або один календарний квартал залежно від обсягу оподаткованих операцій платника податку за минулі двадцять місячних податкових періодів.

У процесі розрахунку сум ПДВ протягом звітного періоду слід пам'ятати, що існує ряд операцій, за якими ПДВ не стягується (таблиця 7).

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету (відшкодуванню з бюджету) за підсумками податкового періоду, дорівнює розміру податкових зобов'язань платника податку, яка зменшена на суму податкового кредиту такого періоду (1).

$$\text{ПДВ} = \text{ПЗ} - \text{ПК}, \quad (1)$$

де ПЗ — податкові зобов'язання;

ПК — податковий кредит.

Якщо за звітний період сума податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань, то в декларації з ПДВ відбивається сума **ПДВ до відшкодування** з бюджету.

Податкове зобов'язання — загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному періоді.

Податковий кредит — сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Таблиця 7 – Операції, за якими ПДВ не стягується

Найменування операції	Характерна ознака	Перелік операцій
Операції, що оподатковують за ставкою 0%	Додана вартість створюється (об'єкт оподаткування виникає), ПДВ нараховується за ставкою 0%	<ul style="list-style-type: none"> - експортні операції; - продаж товарів у безмитних магазинах; - надання транспортних послуг з перевезення пасажирів, вантажів за межами митної території України
Операції, що не є об'єктом оподаткування ПДВ	Додана вартість відсутня, передача права власності не відбувається	<ul style="list-style-type: none"> - нарахування та виплата зарплат, пенсій, стипендій; - емісія цінних паперів; - передача майна на збереження або в оперативну оренду; - надання послуг зі страхування; - обіг валютних цінностей
Операції, що звільнені від оподаткування ПДВ	Додана вартість створюється, передача права власності здійснюється, але ПДВ не нараховується	<ul style="list-style-type: none"> - поставка вітчизняних продуктів дитячого харчування спеціалізованими магазинами; - поставка (передплата) періодичних видань засобів масової інформації (ЗМІ), зошитів, навчальних посібників (вітчизняного виробництва); - поставка товарів спеціального призначення для інвалідів; - надання культових послуг релігійними організаціями; - поставка медичних препаратів за переліком Кабінету Міністрів України (КМУ)

Датою виникнення податкових зобов'язань з поставки товарів (робіт, послуг) вважається дата, що

припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають поставці, а у разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові кошти, дата їх оприбуткування у касі платника податку, а при відсутності такої дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;

- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у деяких інших випадках наведена у таблиці 8.

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку, а також у зв'язку з придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів з метою подальшого використання у межах господарської діяльності платника податку.

У випадку, коли платник податку здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування, суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, відносяться відповідно до складу валових витрат виробництва (обігу) та на збільшення вартості основних фондів і нематеріальних активів і до податкового кредиту не включаються.

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит у разі придбання товарів (послуг) вважається дата здійснення однієї з подій:

- дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) у разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;

- дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

Таблиця 8 – Визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ

Вид операції	Дата виникнення податкових зобов'язань
1	2
Поставка товарів або послуг з використанням торговельних автоматів	Дата виймання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошового виторгу
Поставка товарів (робіт, послуг) з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, персональних або інших чеків	Дата оформлення податкової накладної, що засвідчує факт надання платником податку товарів (робіт, послуг) покупцю, або дата виписування відповідного рахунку (товарного чека) залежно від того, яка подія відбулася раніше
Операції фінансової оренди (лізингу)	Дата фактичного передання об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоодержувачу)
Продаж товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів	Дата надходження таких коштів на поточний рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом
Ввезення (імпортування) товарів	Дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті

Продовження таблиці 8

1	2
Імпортування робіт (послуг)	Дата списання коштів з розрахункового рахунку платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом залежно від того, яка з подій відбулась першою
Виконання з контрактів, визначених довгостроковими відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»	Дата збільшення валового доходу виконавця довгострокового контракту

Порядок визначення дати виникнення права платника податку на податковий кредит в інших випадках наведено в таблиці 9.

Таблиця 9 – Визначення дати виникнення податкового кредиту з ПДВ

Вид операції	Дата виникнення податкового періоду
1	2
Операція із ввезення (пересилання) товарів (робіт, послуг)	Дата сплати податку за податковими зобов'язаннями
Операції фінансової оренди (лізингу)	Дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем
Довгострокові контракти	Дата збільшення валових витрат замовника довгострокового контракту

Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат зі сплати податку, що не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями, а при імпорті робіт (послуг) – актом прийняття робіт (послуг) чи

банківським документом, який засвідчує перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг).

Особа, яка протягом останніх 12 календарних місяців мала оподатковувані поставки, вартість яких не перевищує визначену законодавством суму (на 01.01.2006 р. ця сума становить 300 тис. грн) без урахування цього податку, може вибрати касовий метод податкового обліку.

Рішення про вибір касового методу подається податковому органу разом із заявою про податкову реєстрацію або податковою декларацією за звітний (податковий) період, протягом якого був зроблений такий вибір.

Протягом строку застосування касового методу платник податку зазначає про це у податкових деклараціях з цього податку.

Платник податку, що обрав касовий метод обліку, не має права його застосовувати до:

- імпортних та експортних операцій;
- операцій з поставки підакцизних товарів.

Якщо товари (послуги) залишаються неоплаченими повною сумою (з урахуванням цього податку) протягом 3-х податкових місяців, наступних за місяцем, у якому відбулася їх поставка платником податку, який вибрав касовий метод (протягом кварталу, наступного за кварталом їх надання, для платників податку, які вибрали квартальний податковий період), та такий платник не розпочав процедуру врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості відповідно до законодавства, то сума нарахованих податків підлягає включенню до складу податкових зобов'язань такого платника податку за наслідками наступного податкового періоду.

Первинним документом з обліку податку на додану вартість є податкова накладна, яку завжди виписує продавець. Податкова накладна є підтвердженням нарахування податкового зобов'язання з ПДВ у продавця та одночасно підтвердженням права на нарахування податкового кредиту у покупця.

Звітним документом з податку на додану вартість є Декларація з податку на додану вартість, яка подається платником до податкового органу протягом терміну, передбаченого для місячного (квартального) податкового періоду залежно від того, який податковий період застосовується платником податку: для місячного податкового періоду декларація подається протягом 20 календарних днів, а для квартального періоду — протягом 40 календарних днів, наступних за останнім днем звітного податкового періоду. Сплата податку здійснюється протягом десяти днів, наступних за останнім днем граничного терміну подання Декларації з податку на додану вартість.

3 Податковий менеджмент (адміністрування) ПДВ

***Необхідно знати:** нормативне забезпечення та його сутність щодо податкового менеджменту ПДВ з боку податкових органів, категорії платників ПДВ.*

***Необхідно вміти:** визначати за встановленими ознаками категорію уваги до платників податків та ПДВ.*

***Ключові терміни та поняття:** податок на додану вартість, податковий менеджмент, адміністрування податків, податковий аудит, категорія уваги до платників податків, суб'єкт господарської діяльності.*

Теоретичні положення

Взаємовідносини між органами Державної податкової служби та платниками податків повинні розвиватися у напрямку налагоджування партнерства та зменшення перешкоджань у господарській діяльності суб'єктів господарської діяльності. При цьому **організація роботи Державної податкової служби** повинна базуватися на таких **принципах**:

- неупереджене відношення до платників податків та забезпечення максимального рівня при їх обслуговуванні;

- максимальна комп'ютеризація процесів адміністрування податків;
- орієнтація податкового аудиту на «ризикових» платників податків;
- застосування адекватних заходів до суб'єктів господарської діяльності, що ухиляються від сплати податків.

Нормативним забезпеченням щодо адміністрування податків та ПДВ є:

- Порядок розподілення платників податків за категоріями уваги та їх супроводження // Наказ ДПА України від 12.08.2004 р. № 471;
- Рекомендації щодо нових форм і методів податкового менеджменту в частині податку на додану вартість // Наказ ДПА України від 03.07.2004 р. № 12302/7/15-2117;
- Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) // Наказ ДПА України від 09.02.2006 р. № 62.

Всіх суб'єктів господарської діяльності залежно від сукупності факторів-ознак, за якими визначається ступінь ризику несплати податків, розподіляють за такими категоріями уваги:

- **категорія 1** – так званий зелений коридор – добросовісні та законослухняні платники податків;
- **категорія 2** – так званий жовтий коридор – платники податків помірного ризику;
- **категорія 3** – так званий оранжевий коридор – платники податків високого ризику;
- **категорія 4** – так званий червоний коридор – платники податків високого ризику з ознаками шахрайства.

Визначення показника ризику визначається окремо для кожної юридичної або фізичної особи **в три етапи:**

1 Оцінюється ризик господарювання суб'єкта господарської діяльності.

2 Суб'єкти господарської діяльності розподіляються за фіскальною вагою.

3 Для кожної категорії уваги оцінюється внутрішній показник податкового ризику суб'єкта господарської діяльності.

Кінцеве розподілення категорії платника здійснюється після чотирьох кварталів безперервної діяльності за результатами планового виїзного аудиту. Поточний контроль категорії відбувається один раз на квартал з подальшим уточненням категорії ризику для такого суб'єкта господарської діяльності.

Тема 3

Облік податку на прибуток підприємства

План

1 Проблемні аспекти оподаткування прибутку підприємств.

2 Сутність обліку податку на прибуток підприємств: нормативно-правова база, елементи податку, податковий облік, звітність тощо.

3 Податковий менеджмент (адміністрування) податку на прибуток підприємств.

1. Проблемні аспекти оподаткування прибутку підприємств

Необхідно знати: сутність проблем оподаткування податку на прибуток підприємства.

Необхідно вміти: відрізнити за певними ознаками фінансовий та податковий облік, розраховувати суму податкових зобов'язань з податку на прибуток.

Ключові терміни та поняття: бухгалтерський облік, податковий облік, податок на прибуток, об'єкт оподаткування, доходи, валові доходи, витрати, валові витрати, амортизація бухгалтерського обліку, амортизація податкового обліку.

Теоретичні положення

Перехід України до ринкових відносин зумовив значні перетворення у системі господарювання, зміни у ставленні до власності, управлінні господарськими процесами тощо. Вони не могли обійти і бухгалтерський облік як систему впорядкованого узагальнення інформації про господарську діяльність, стан і рух майна та зобов'язань підприємств. З появою нових видів інформації та нових груп її споживачів рамки і функції бухгалтерського обліку розширилися.

У результаті в нашій державі за принципами, встановленими у міжнародній практиці, формується декілька самостійних підсистем єдиної системи бухгалтерського обліку. Серед них слід виділити підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку.

У зв'язку із введенням у дію у 1997 р. Законів України «Про оподаткування прибутку підприємств» і «Про податок на додану вартість» з'явилося поняття податкового обліку.

Податковий облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам.

Таким чином, основа податкового обліку – контроль за повнотою і своєчасністю нарахування і сплати податків, зборів та обов'язкових платежів.

Всі господарські операції, що відбуваються на підприємстві, повинні бути відображені на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку. Одночасно ці ж операції є об'єктом податкового обліку, в якому встановлені свої правила, відмінні від правил та принципів бухгалтерського обліку. В кінцевому рахунку всі господарські операції розглядаються з точки зору впливу на фінансовий результат підприємства у фінансовому обліку та одночасно на об'єкт оподаткування у податковому обліку.

Таким чином, між фінансовим та податковим обліком можна спостерігати як взаємозв'язок, так і відмінності.

Взаємозв'язок податкового і фінансового обліку у такому:

- обидва вони базуються на одних і тих же первинних документах;
- фіксують одні й ті ж дані і факти господарського життя;
- ці види обліку ведуть одні й ті ж спеціалісти – бухгалтери;
- основна частина інформації, отриманої як у системі фінансового, так і податкового обліку, призначена для зовнішніх користувачів.

Як свідчить практика, результати за даними фінансового і податкового обліку можуть відрізнятися між собою.

Найпоширенішими причинами відхилень є такі:

- принципово відмінний підхід до визначення моменту виникнення валових доходів і валових витрат у податковому обліку, який не збігається з моментом отримання доходів і витрат діяльності підприємств у бухгалтерському обліку;
- сума валових витрат не відповідає сумі витрат діяльності;
- встановлено принципово інший підхід до визначення об'єкта оподаткування у податковому обліку. Об'єкт оподаткування у податковому обліку – це величина, яка не збігається з прибутком підприємств, що є об'єктом оподаткування у фінансовому обліку;
- відмінність у методиці визначення сум валових доходів і валових витрат, з сумами доходів і витрат діяльності;
- якщо у фінансовому обліку існують певні теоретичні категорії, окрема методологія обліку, то теоретична база податкового обліку на законодавчому рівні обмежується лише правилами його ведення;
- відмінність у призначенні фінансової і податкової звітності. Якщо за даними першої можна охарактеризувати фінансовий стан суб'єкта господарської діяльності, то за даними другої – стан розрахунків з бюджетом за відповідними податковими платежами.

Оподатковуваний прибуток підприємства визначають на підставі нагромаджених даних про валові витрати та

валові доходи у відповідних аналітичних реєстрах. На підприємствах різних форм власності використовують «Відомість обліку валового доходу підприємства» та «Відомість обліку валових витрат підприємства», крім названих, використовують також виробничі звіти, книги або відомості обліку витрат на виробництво; відомості або книги обліку реалізації робіт, продукції та послуг.

Виходячи з необхідності інтеграції України у світові економічні відносини і перебудови системи економічної інформації та обліку відповідно до міжнародних стандартів, розроблені та впроваджені у практику стандарти бухгалтерського обліку (П(С)БО). Однак це не ліквідувало відмінностей у підході до ведення фінансового і податкового обліку.

Проблема взаємозв'язку обліку та оподаткування – інтернаціональна. Тому виникає необхідність побудови раціональної системи **податкового обліку**, яка повинна вирішувати такі **завдання**:

- формування реальної величини прибутку до оподаткування на основі фінансового обліку;
- виявлення відхилень між прибутком до оподаткування та прибутком від діяльності для його подальшого аналізу;
- забезпечення обґрунтованої методики розрахунку валових доходів і валових витрат з максимально можливим її спрощенням;
- пристосування фінансового обліку реалізації продукції, розрахункових операцій, собівартості продукції та основних засобів до потреб податкового обліку валових доходів і валових витрат.

2 Сутність обліку податку на прибуток підприємств: нормативно-правова база, елементи податку, податковий облік, звітність тощо

Необхідно знати: нормативну базу, що регламентує плату податку на прибуток, склад валового доходу та

валових витрат, порядок розрахунку амортизаційних відрахувань.

Необхідно вміти: визначати суму валового доходу, валових витрат та амортизаційних відрахувань, розмір оподаткованого прибутку та податку на прибуток підприємства за звітний період.

Ключові терміни та поняття: платники податку на прибуток, оподатковуваний прибуток, валовий дохід, валові витрати, амортизація, податок на прибуток.

Теоретичні положення

Податок на прибуток підприємств є прямим загальнодержавним податком. Порядок оподаткування прибутку підприємств встановлено Законом України «Про внесення змін у Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. №283/97 — ВР (зі змінами та доповненнями).

Платниками податку на прибуток є:

- серед резидентів – суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами;

- серед нерезидентів – фізичні чи юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з джерелом їх походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародними договорами України або законом;

- філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади.

Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань (2).

$$\text{ОП} = \text{ВД} - \text{ВВ} - \text{А}, \quad (2)$$

де **ОП** — оподатковуваний прибуток;

ВД — валовий дохід звітного періоду;

ВВ — валові витрати звітного періоду;

А — амортизаційні відрахування.

Ставка податку на прибуток складає 25 % до об'єкта оподаткування.

Податковими періодами з податку на прибуток є: календарні квартал, півріччя, три квартали, рік.

Розрахунок податку на прибуток за результатами звітного періоду здійснюється за формулою (3):

$$\text{ПНП} = (\text{ВД} - \text{ВВ} - \text{А}) \times 0,25, \quad (3)$$

де **ПНП** — податок на прибуток

У процесі обліку та розрахунку податку на прибуток слід пам'ятати, що поняття «валовий дохід» та «валові витрати» суттєво відрізняються від фактичних доходів та витрат підприємства: валовий дохід являє собою дохід платника, що підлягає оподаткуванню, а валові витрати – витрати, на які платник податку має право зменшити оподатковуваний дохід. Таким чином, розмір фінансового результату діяльності платника податку найчастіше не співпадає з розміром об'єкта оподаткування на прибуток.

Валовий дохід (ВД) – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, у морській економічній зоні, так і за її межами.

Порядок зарахування доходів платника до складу валового доходу наведено в таблиці 10.

Датою збільшення валового доходу вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку – дата її оприбуткування у касі платника податку, а за відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Таблиця 10 – Склад валового доходу платника податку на прибуток підприємств

До складу валового доходу включають	До складу валового доходу не включають
1	2
<ul style="list-style-type: none"> - дохід від продажу товарів (робіт, послуг) і цінних паперів, крім операцій з їхнього первинного випуску й остаточного погашення; - дохід від здійснення банківських, страхових і фінансових послуг; - дохід від торгівлі валютними цінностями, борговими зобов'язаннями та вимогами; - сума безнадійної кредиторської заборгованості; - сума штрафів і пені, отриманих за рішенням сторін договору; - доходи, не враховані у складі валового доходу минулих періодів; - дохід у вигляді отриманої безоплатної фінансової допомоги, вартість безкоштовно наданих платникові товарів (послуг), крім надання неприбутковим організаціям; - сума приросту балансової вартості товарів (запасів) 	<ul style="list-style-type: none"> - суму ПДВ нарахованого (отриманого) підприємством у складі ціни реалізації товарів (робіт, послуг); - сума зайво сплачених підприємством податків, що відшкодовують підприємству з бюджету; - емісійний дохід; - дохід у вигляді отриманої міжнародної технічної допомоги

Валові витрати виробництва та обігу (ВВ) – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній

або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які закупаються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. Господарська діяльність являє собою будь-яку діяльність особи, направлену на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, у разі коли безпосередня участь такої особи в організації такої діяльності є регулярною, постійною та суттєвою.

Порядок зарахування витрат платника до складу валових витрат наведено в таблиці 11.

Таблиця 11 – Склад валових витрат платника податку на прибуток підприємств

До складу валових витрат включають	До складу валових витрат не включають
1	2
<ul style="list-style-type: none"> - витрати на придбання товарів (робіт, послуг) у зв'язку з підготовкою, організацією виробництва (для забезпечення господарської діяльності підприємства); - витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності платника податку, у тому числі з питань законодавства, і передплату спеціалізованих періодичних видань; - заробітна плата працівників підприємства; - нарахування на фонд оплати праці працівників; - витрати на відрядження працівників за умови наявності документів, що підтверджують такі витрати; - витрати, що пов'язані з нарахуванням виплати відсотків за борговими зобов'язаннями; - сума безнадійної дебіторської заборгованості; - сума витрат, не віднесених до складу валових витрат минулих періодів; - витрати на придбання ліцензій; - сума убутку балансової вартості товарів (запасів) 	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на придбання основних засобів; - амортизаційні відрахування; - вартість торговельних патентів; - сума сплачених штрафів, пені; - сума нарахованих (виплачених) дивідендів

У процесі ведення господарської діяльності підприємство може здійснювати витрати, які не повністю зараховуються до складу валових витрат (таблиця 12).

До складу валових витрат включаються такі нараховані платниками податків податки і збори:

- акцизний збір;
- МИТО;
- державне мито;
- плата за землю;
- рентні платежі;
- податок із власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів;
- податок на промисел;
- збір за геологорозвідувальні роботи за рахунок бюджету;
- збір за використання природних ресурсів;
- збір за забруднення навколишнього середовища;
- місцеві податки і збори (податок на рекламу, комунальний податок і ін.).

Таблиця 12 – Порядок зарахування окремих видів витрат до складу валових витрат підприємства

Вид витрат	Ліміт зарахування до складу валових витрат	База для розрахунку
1	2	3
Організація прийомів, презентацій з рекламними цілями (передпродажні та рекламні заходи)	Не більше 2%	Оподатковуваний прибуток попереднього року
Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям і заповідникам	Більше 2% і не більше 10 %	Оподатковуваний прибуток попереднього звітного періоду

Капітальні витрати на ремонт, модернізацію основних фондів	Не більше 10%	Балансова вартість 1, 2-4 груп основних фондів на початок звітнього року
Професійна підготовка працівників за профілем підприємства в українських закладах освіти	Не більше 3%	Фонд оплати праці попереднього звітнього року

До складу валових витрат не включаються такі податки (збори):

- податок на додану вартість, що входить до ціни товарів (робіт, послуг), які здобуваються платником податків;
- податок на прибуток підприємства;
- податок на нерухомість;
- податок на дивіденди;
- податок на доходи грального бізнесу;
- податок на доходи нерезидентів;
- податок на доходи фізичних осіб;
- плата за торговельний патент.

Датою збільшення валових витрат виробництва (обігу) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку – день їх видачі з каси платника податку;
- дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Доходи та витрати від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижчої за звичайні ціни. Звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливої ринкової ціни, тобто ціни, за якою

товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги).

Амортизація основних фондів і нематеріальних активів являє собою поступове віднесення витрат з їх придбання, виготовлення або покращення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань. Амортизації підлягають витрати на придбання, виготовлення та проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів покращення основних фондів.

З метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток та нарахування амортизації під терміном «основні фонди» слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень.

Для нарахування амортизації в податковому обліку платника податку основні фонди підлягають розподілу за 4 групами (таблиця 13).

Таблиця 13 – Норми амортизації основних фондів

Група основних фондів	Види основних фондів	Норма амортизації у розрахунку на податковий квартал
Група 1	Будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального покращення землі	2%
Група 2	Автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього, меблі побутові, електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них	10%

Група 3	Будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4	6%
Група 4	Електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів)	15%

Норми амортизації застосовуються до балансової вартості кожного об'єкта групи 1 та до сукупної балансової вартості основних засобів груп 2-4.

Звітним документом з податку на прибуток підприємств є Декларація з податку на прибуток підприємств, яка складається наростаючим підсумком протягом року і подається до податкового органу протягом терміну, що передбачений для квартального податкового періоду (протягом сорока днів, наступних за останнім днем звітного податкового кварталу). Сплата податку здійснюється протягом десяти днів, наступних за останнім днем граничного терміну подання декларації з податку на прибуток підприємств.

3 Податковий менеджмент (адміністрування) податку на прибуток підприємств

Необхідно знати: нормативне забезпечення та його сутність щодо податкового менеджменту податку на прибуток підприємств з боку податкових органів, традиційну та альтернативні системи оподаткування для юридичних та фізичних осіб.

Необхідно вміти: визначати за встановленими формальними ознаками можливість переходу на різні встановлені чинним законодавством системи оподаткування.

Ключові терміни та поняття: податок на прибуток підприємств, податковий менеджмент,

адміністрування податків, податковий аудит, камеральна перевірка.

Теоретичні положення

Взаємовідносини між органами Державної податкової служби та платниками податків повинні розвиватися у напрямку налагоджування партнерства та зменшення перешкоджань у господарській діяльності суб'єктів господарської діяльності. При цьому **організація роботи Державної податкової служби** повинна базуватися на таких **принципах**:

- неупереджене відношення до платників податків та забезпечення максимального рівня при їх обслуговуванні;
- максимальна комп'ютеризація процесів адміністрування податків;
- орієнтація податкового аудиту на «ризикових» платників податків;
- застосування адекватних заходів до суб'єктів господарської діяльності, що ухиляються від сплати податків.

Нормативним забезпеченням щодо адміністрування податку на прибуток підприємств є:

- Порядок розподілення платників податків за категоріями уваги та їх супроводження // Наказ ДПА України від 12.08.2004 р. № 471;
- Методичні рекомендації щодо взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України при адміністрування податку на прибуток // Наказ ДПА України від 11.12.2006 р. № 766;
- Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) // Наказ ДПА України від 09.02.2006 р. № 62.

Головними складовими частинами адміністрування податку на прибуток є такі процедури:

- оперативне та якісне приймання звітності з податку на прибуток;
- перевірка строків надання податкової звітності та сплати податку на прибуток;

- камеральна перевірка податкової звітності з податку на прибуток;
- аналіз зовнішньої та внутрішньої інформації про платника;
- складання інформаційно-аналітичної довідки про підприємство, визначеної за даними аналітичної інформації як мінімізуючі податкові зобов'язання при розрахунках податку на прибуток;
- передача інформаційно-аналітичної довідки в підрозділи аудиту юридичних осіб з метою якісного планування і підготовки до перевірок.

Основними напрямками роботи органів державної податкової служби при здійсненні аналізу діяльності суб'єктів господарювання, що мінімізують податкові зобов'язання при визначенні податку на прибуток, є:

- відбір суб'єктів господарювання, що мінімізують податкові зобов'язання при визначенні податку на прибуток;
- оперативна передача результатів здійснення відбору всім визначеним підрозділам органів Державної податкової служби для обробки наявної інформації про цих платників і здійснення заходів про попередження мінімізації та ухилення від сплати податків;
- аналіз і систематизація інформації про внутрішні та зовнішні джерела;
- попередження виникнення різних схем ухилення від оподаткування.

Тема 4

Облік витрат на виконання робіт та послуг

План

- 1 Нормативно-правове забезпечення обліку витрат у бухгалтерському та податковому обліку: проблемні аспекти.
- 2 Калькулювання собівартості: основні терміни, способи, методи тощо.

3 Особливості калькулювання собівартості витрат на транспорті та залізничному транспорті.

1 Нормативно-правове забезпечення обліку витрат у бухгалтерському та податковому обліку: проблемні аспекти

Необхідно знати: сутність проблем обліку витрат у бухгалтерському та податковому обліку.

Необхідно вміти: розподіляти господарські операції до об'єктів витрат у бухгалтерському обліку та валових витрат у податковому обліку, співставляти отримані результати та виявляти причини відхилень.

Ключові терміни та поняття: витрати, собівартість, калькуляція, калькулювання.

Теоретичні положення

Нормативне забезпечення обліку витрат:

1 **Закон № 996** — Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XI/ВР.

2 **Інструкція № 291** — Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

3 **П(С)БО 9** — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246.

4 **П(С)БО 16** — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.

5 **Методичні рекомендації № 145** — Методичні рекомендації щодо формування складу витрат і порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145.

6 Методрекомедації № 157 — Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування та побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 р. № 157.

7 Методрекомедації № 47 — Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.

Проблемні аспекти

Існують різні методи аналізу (контролю) діяльності підприємства, що включають аналіз показників доходів, витрат, прибутку тощо. При оцінці витрат їх іноді класифікують як бухгалтерські або економічні витрати.

Бухгалтерські витрати – це витрати, що фіксуються (відображаються) у бухгалтерському обліку підприємства.

Економічні витрати – це витрати, що оцінюються для цілей фінансового аналізу, які не завжди фіксуються у бухгалтерському обліку підприємства. До економічних витрат підприємства, наприклад, відносять витрати пропущених можливостей тощо. Нашу увагу буде приділено тільки бухгалтерським витратам.

Систему бухгалтерського обліку побудовано таким чином, що витрати підприємства розподіляються за групами, які у свою чергу формують деякі базові показники діяльності підприємства.

Одним із таких показників, який найбезпосередніше пов'язаний з витратами підприємства, є собівартість.

Під **собівартістю** прийнято розуміти виражену у грошовій формі суму витрат підприємства на придбання, виробництво та реалізацію продукції, товарів, робіт і послуг. Це так звана повна собівартість, що включає всі витрати на виробництво продукції, продаж товарів, виконання робіт і надання послуг. Порівняння повної собівартості з доходом

від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) дає валовий прибуток від реалізації.

Крім повної собівартості, існує виробнича собівартість, що формується відповідно до певних правил. Щоб розібратися в цьому, слід звернутися до нормативних та інших документів, що регулюють формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).

Грамотний контроль над витратами вимагає, щоб собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) розраховувалася завчасно, тобто планувалася. Процес розрахунку собівартості має назву «**калькулювання**», а підсумковим документом такого процесу, як правило, є **калькуляція**. Під **калькуляцією** прийнято розуміти розрахунок у грошовому виразі собівартості одиниці продукції (товарів, робіт, послуг) за встановленими статтями витрат. Відповідно процес розрахунку калькуляції називається **калькулюванням**.

Серед документів, що визначають безпосередньо методологію (порядок) калькулювання собівартості продукції (торговельної діяльності, робіт, послуг), можна назвати методичні рекомендації, розроблені різними відомствами. У таких методичних рекомендаціях ураховано галузеві особливості порядку включення витрат до складу собівартості, зумовлені технологічним процесом конкретного виробництва конкретної галузі.

Правильна організація обліку витрат на виробництво багато в чому залежить від особливостей діяльності кожного підприємства. До таких особливостей належать:

- установлення на підприємстві досконалої структури управління виробництвом (відповідності організаційного розподілу виробництва на цехи і дільниці до технологічного процесу, доцільність цехової чи безцехової структури);

- ступінь та повнота розроблення виробничих і технологічних планів, деталізації та обґрунтованості норм матеріальних і трудових витрат, охоплення ними продукції, що виробляється;

- наявність технологічних карт виробництва продукції;

- ступінь механізації та автоматизації виробництва;

- оснащеність ваговимірювальними приладами і пристосуваннями;
- організація постачання, складського господарства і технічного контролю за якістю продукції, що випускається;
- установлення переліку цехів та видів продукції, щодо яких витрати мають обліковуватися відокремлено;
- розроблення номенклатури статей витрат для обліку витрат на виробництво;
- визначення методів розподілу непрямих витрат за видами продукції, що випускається, а також між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- планування витрат і собівартості продукції по підприємству в цілому та по цехах, дільницях, бригадах тощо;
- рівень автоматизації облікових робіт тощо.

Усе викладене має бути зафіксовано в технологічній документації, розпорядчих документах і стандартах підприємства, документах про облікову політику підприємства.

Види собівартості

Планова собівартість розраховується на основі планової калькуляції та є оцінкою підприємством величини витрат на виробництво відповідних видів продукції, виконання робіт або надання послуг.

Нормативна собівартість являє собою один із видів попередньої собівартості та визначає величину витрат на виріб за статтями і діючими поточними нормами, нормативами та кошторисами.

Фактична (звітна) собівартість визначається на основі даних бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду та являє собою достовірну інформацію про фактичні витрати на виробництво продукції, робіт, послуг.

На підставі показників бухгалтерського обліку може розраховуватися **підсумкова (фактична) калькуляція**, що використовується як інструмент контролю над дотриманням планових показників щодо витрат.

Для цілей планування та контролю витрат підприємства їх прийнято розподіляти на змінні та постійні.

Як **змінні** витрати підприємства розуміються витрати, загальна величина яких у розглядуваний період часу безпосередньо залежить від обсягу виробництва та реалізації, а також їх структури при виробництві та реалізації декількох видів продукції (товарів). Отже, загальна сума змінних витрат, за інших рівних умов, змінюється пропорційно обсягам виробництва та реалізації продукції (товарів).

Під **постійними** витратами підприємства прийнято розуміти витрати, сума яких у розглядуваний період часу не залежить безпосередньо від величини і структури виробництва та реалізації продукції (товарів). Отже, загальна сума постійних витрат, за інших рівних умов, залишається незмінною при зміні обсягів виробництва та реалізації продукції (товарів).

Оскільки калькуляцію прийнято розраховувати на одиницю продукції, то потрібно знати про характерну поведінку **питомих** (розрахованих на одиницю) змінних і постійних витрат. Річ у тому, що питомі змінні витрати залишаються незмінними при зміні обсягів виробництва та реалізації продукції (товарів), тоді як питомі постійні витрати змінюються: вони зменшуються зі збільшенням обсягу виробництва та реалізації продукції (товарів) і навпаки збільшуються при зменшенні таких обсягів.

Витрати, розраховані як сума змінних і постійних витрат підприємства, називаються **валовими (повними) витратами**. Калькуляція, складена на базі валових витрат підприємства, — це документ, складений за відповідними статтями калькуляції, без урахування характеру витрат (змінні чи постійні). Наприклад, така калькуляційна стаття, як загальновиробничі витрати, у калькуляції, складеній на основі валових витрат, може включати як змінні, так і постійні витрати.

Розглянемо докладніше калькулювання витрат у виробництві, калькулювання витрат для робіт і послуг, формування витрат торговельного підприємства, калькулювання витрат на підприємствах громадського харчування.

2 Калькулювання собівартості: основні терміни, способи, методи тощо

Необхідно знати: класифікацію витрат, основні терміни щодо калькулювання собівартості.

Необхідно вміти: розраховувати собівартість одиниці продукції.

Ключові терміни та поняття: собівартість, калькулювання, види собівартості, способи та методи визначення собівартості, статті та елементи витрат.

Теоретичні положення

Хоча під **калькулюванням** собівартості нерідко розуміють лише визначення фактичної собівартості виробленої продукції, насправді цей процес набагато ширший та включає такі види робіт з обчислення собівартості:

- продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв, що використовуються в основному виробництві;
- проміжних продуктів (напівфабрикатів) підрозділів основного виробництва, що використовуються на подальших стадіях виробництва;
- продукції підрозділів підприємства для виявлення результатів їх діяльності;
- усього товарного випуску підприємства;
- випуску за видами продукції та напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону;
- одиниці виду готової продукції, напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону, виконаних робіт і наданих послуг.

Дані калькуляцій використовуються для управління собівартістю продукції, контролю над її рівнем, виявлення резервів зниження матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та встановлення цін на вироби. Аналіз собівартості продукції підрозділів підприємства дає можливість оцінити результати їх роботи за звітний період.

Так, до складу **прямих матеріальних витрат** включаються вартості сировини, основних і допоміжних матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива та енергії, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат на підставі первинних документів (лімітно-забірних карток, вимог на матеріали, накладних та інших документів). Отже, матеріали, що використовуються не для виробництва продукції, робіт і послуг, а для інших цілей (капітальне будівництво, адміністративні цілі), до складу виробничої собівартості не включаються.

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, що оцінюються за справедливою вартістю або за вартістю можливого їх використання.

До складу **прямих витрат на оплату праці** включаються заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, які може бути безпосередньо віднесено до конкретного об'єкта витрат.

Пряме віднесення до складу собівартості окремих видів (груп) продукції основної заробітної плати робітників основного виробництва при відрядній формі оплати праці не викликає складнощів, оскільки провадиться на підставі первинних документів. Однак частину основної та додаткової заробітної плати (погодинна оплата праці робітників, які беруть участь у технологічних процесах з вироблення продукції, усілякі види доплат, націнок тощо) не уявляється можливим безпосередньо за даними первинних документів відносити на собівартість конкретних виробів. Тому фактично нараховану суму такої заробітної плати включають до складу загальновиробничих (накладних) витрат, а потім розподіляють між окремими видами продукції пропорційно прийнятій на цьому підприємстві базі розподілу.

Приблизний склад **інших прямих витрат**, що формують виробничу собівартість, наведено у п. 14 П(С)БО 16 [61]. До них може бути віднесено всі інші

виробничі витрати, що безпосередньо стосуються конкретного об'єкта витрат:

- відрахування на соціальні заходи;
- плату за оренду земельних та майнових паїв;
- амортизацію;
- втрати від браку, що складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Крім зазначених вище витрат, виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) формують також **змінні та постійні розподілені загально-виробничі витрати**. Вони являють собою витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат.

Класифікація виробничих витрат

Усю сукупність витрат на виробництво, що включаються до собівартості продукції, наведено в таблиці 14.

Таблиця 14 – Класифікація витрат

Ознаки	Витрати
За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, на валову, товарну, реалізовану продукцію
За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні, комплексні
За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі, непрямі
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні, постійні
За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду

За календарними періодами (часом виникнення)	Витрати поточні, майбутніх періодів та майбутні витрати, довгострокові, одноразові
За доцільністю витрачання	Ефективні, неефективні
За відношенням витрат до процесу виробництва	Основні, накладні
За видами витрат (економічним змістом)	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції

Об'єкти обліку витрат і калькулювання

Під **об'єктом калькулювання** розуміється об'єкт, фактичну собівартість якого необхідно обчислити, певний продукт виробництва цього підприємства в цілому, його підрозділів, технологічних фаз, стадій, переділів тощо, тобто продукція різного ступеня готовності.

Вимірником об'єкта калькулювання є **калькуляційна одиниця**, тобто у чому вимірюється кількість об'єктів калькулювання. Її вибір залежить від особливостей виготовлення продукції, обсягу номенклатури, застосовуваних одиниць виміру, чинних стандартів і технічних умов на виробі, що виготовляються.

Відмінності в характері виготовлюваної продукції, технологічних процесів, організації виробництва призводять до різноманіття калькуляційних одиниць, які можна розподілити на сім груп:

1) **натуральні одиниці** відповідають одиницям виміру, в яких ця продукція планується, обліковується та реалізується споживачам (штуки, тонни, кілограми, літри, метри, кубічні метри, погонні метри, кіловат-години тощо);

2) **умовно-натуральні одиниці** (знеокремлені та укрупнені) застосовуються для проміжного калькулювання сукупності однорідної продукції (100 пар взуття певного виду, кубічні метри залізобетонних виробів, тонна чавуну певного виду, машинокомплект, 100 умовних банок консервів тощо);

3) **умовні (приведені) одиниці** використовуються для калькулювання продукції, вміст корисної речовини в натуральній одиниці якої може коливатися (мінеральні

добрива за вмістом корисної речовини (азоту, фосфору, калію), спирт міцністю 100 градусів, вода повністю дистильована тощо);

4) **вартісні одиниці** — витрати на одну гривню товарної продукції в цінах випуску чи реалізації: 1000 грн консультаційних послуг (аудитори), 1000 грн придбаних цінних паперів або доходу від перепродажу цінних паперів (професійні учасники ринку цінних паперів) тощо;

5) **одиниці часу** — машино-змiна, машино-година, норма-година, людино-година;

6) **одиниці робіт** (виконані роботи та послуги) як калькуляційні одиниці застосовуються у виробництвах, зайнятих будівництвом, ремонтом, наданням транспортних послуг тощо (одна тонна перевезеного вантажу, сто метрів дорожнього покриття, тонно-кілометр тощо);

7) **експлуатаційні одиниці** — техніко-економічний показник як калькуляційна одиниця використовується для порівняння витрат на одиницю споживчої корисності однорідних виробів (потужність, продуктивність, параметри продукції (потік повітря певної потужності)).

На підприємствах для калькулювання собівартості з усього комплексу калькуляційних одиниць перевага віддається одному вимірнику, що розглядається як основний. Як правило, він збігається з одиницею виміру, прийнятою у стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції та у плані виробництва продукції у натуральному виразі обсягу продукції (робіт). Якщо для певного виду продукції використовуються два вимірники (наприклад, тонни і квадратні метри, штуки та одиниці потужності), у цих випадках як калькуляційна одиниця застосовується одна з цих одиниць.

Способи калькуляційних робіт

Залежно від галузевих особливостей технології та організації виробництва на промислових підприємствах використовуються ті чи інші способи розподілу витрат на виробництво між окремими видами продукції і, отже, способи калькулювання собівартості продукції. Можна

виділити шість способів обчислення собівартості об'єкта калькулювання та одиниці продукції:

- нормативний (індексний) спосіб;
- спосіб підсумовування витрат;
- спосіб виключення витрат на побічну продукцію;
- спосіб пропорційного розподілу витрат;
- спосіб прямого розрахунку;
- комбінований спосіб калькулювання.

Нормативний (індексний) спосіб – витрати показано сумами витрат за нормами, відхиленнями від поточних норм і змінами норм у групуванні за статтями калькуляції. Підставою для складання звітної калькуляції одиниці виробу є дані про його нормативну собівартість та індекси відхилень від норм, змін норм, обчислені у зведеній відомості як відношення загальної суми відхилень щодо групи однорідних виробів до їх нормативної собівартості (у такий же спосіб розраховуються індекси зміни норм) за кожною статтею калькуляції. Індексний розподіл відхилень від норм та змін норм є правомірним, оскільки індекси рівно стосуються всіх виробів, що входять до однорідної групи. При цьому не повинні порушуватися принципи формування об'єктів обліку витрат — однорідних груп виробів.

Спосіб підсумовування витрат полягає в тому, що фактичну собівартість об'єкта калькулювання чи одиниці продукції визначають шляхом підсумовування витрат щодо окремих частин виробу або процесів технологічного циклу його виготовлення у розрізі калькуляційних статей і розподілу отриманих сум на фактичну кількість випущеної продукції.

Спосіб прямого розрахунку полягає в тому, що собівартість продукції визначається на основі прямого обліку витрат, а собівартість одиниці виробу обчислюється діленням загальної величини витрат щодо цієї продукції на її кількість.

Спосіб пропорційного розподілу витрат застосовується для калькулювання собівартості продукції в умовах одночасного виготовлення декількох видів виробів, пряме віднесення витрат на які неможливе. Зведений облік

витрат організується щодо групи однорідних виробів, а витрати всередині груп розподіляються на окремі види продуктів за допомогою економічно обґрунтованих **коефіцієнтів**.

Коефіцієнти розподілу визначаються виходячи із:

- норм виходу окремих продуктів з одиниці сировини;
- співвідношення витрат на обробку;
- сукупних споживчих властивостей отриманих продуктів;
- фізико-хімічних властивостей отриманої продукції;
- виробничої собівартості будь-яких аналогічних продуктів, отриманих у відокремлених виробництвах.

Комбінований спосіб калькулювання являє собою поєднання декількох зазначених вище способів, якщо застосування кожного з них окремо неможливе або не забезпечує обґрунтованого обчислення собівартості. При цьому алгоритм визначення виробничої собівартості матиме такий вигляд:

- визначаються витрати на супутню продукцію в порядку, передбаченому у способі виключення витрат;
- визначається загальна сума витрат на основну продукцію як різниця між виробничою собівартістю всього переділу (стадії) та витратами на попутну продукцію;
- розподіляється виробнича собівартість між основними видами продукції з використанням економічно обґрунтованих коефіцієнтів, порядок установлення яких передбачено у способі розподілу витрат. Для цього визначається співвідношення суми виробничої собівартості основних продуктів і коефіцієнтів.

Спосіб розподілу витрат, обраний підприємством, має бути постійним, на відміну від варіанта оцінки попутної продукції (при способі виключення витрат) та визначення коефіцієнтів розподілу (при способі пропорційного розподілу витрат), який може змінюватися залежно від критерію визначення економічної обґрунтованості.

Види калькуляцій

За часом складання калькуляції поділяються на попередні та подальші.

До попередніх належать: прогнозна, проектна, планова, кошторисна та нормативна калькуляції, що складаються до процесів виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг.

До подальших відноситься звітна (фактична) калькуляція, складена після виготовлення продукції.

Прогнозна калькуляція складається на основі прогнозних норм і нормативів для характеристики передбачуваних витрат на випуск продукції (робіт, послуг) у декількох варіантах. Найкращий із них беруть за основу для складання планових, кошторисних і нормативних калькуляцій.

Проектна калькуляція призначається для економічного обґрунтування нового будівництва, розширення та реконструкції діючих підприємств, виробництв і цехів, модернізації обладнання, випуску нових видів виробів, розробки нових технологічних процесів, запровадження винаходів і раціоналізаторських пропозицій. Вона складається виходячи з порівняно вузького кола даних для розрахунку собівартості продукції: продуктивність обладнання, випуск продукції, питомі норми витрати матеріальних ресурсів, прогнозні ціни, кошторисна вартість основних засобів, проектувана чисельність працюючих. Цими умовами визначаються номенклатура елементів собівартості та способи їх обчислення.

Планова калькуляція — це витрати підприємства у грошовому вимірі на виробництво продукції, розраховані за статтями витрат на основі прогресивних норм та економічних нормативів витрачання сировини, матеріалів, палива, енергії, витрат праці, використання обладнання і витрат на управління та обслуговування виробництва. Ці норми витрат є середніми для планованого-періоду. Плановою калькуляцією визначають середню собівартість продукції чи виконаних робіт на плановий період (рік, квартал). Різновидом планових калькуляцій є кошторисні, що складають на разові вироби та роботи. Кошторисна

калькуляція використовується для встановлення цін, розрахунків із продукцію, що виготовляється у разовому порядку, інших цілей.

Крім планових, на підприємствах, де прийнято нормативний облік собівартості виробів, складаються **нормативні калькуляції**.

Нормативна калькуляція — це розрахунок собівартості на основі діючих на початку місяця норм і нормативів витрат. Нормативні калькуляції складають на основі діючих на початок року, місяця норм витрачання сировини, матеріалів та інших витрат (поточних норм витрат). Поточні норми витрат відповідають виробничим потужностям підприємства на цьому етапі його роботи. **Норма** — це завчасно встановлений числовий вираз результатів господарської діяльності в умовах прогресивної технології та організації виробництва.

Звітні або фактичні калькуляції складають за даними бухгалтерського звіту про фактичні витрати на виробництво продукції за калькуляційними статтями витрат, передбаченими планом, і відображають фактичну собівартість виробленої продукції чи виконаних робіт. У них відображаються також витрати і втрати, не передбачені плановою калькуляцією продукції, у межах нормативу і норм природного убутку.

Номенклатура статей витрат, а також калькуляційних груп сировини, матеріалів та купованих напівфабрикатів у нормативних, планових і звітних калькуляціях має бути тотожна — це дозволяє забезпечити контроль над витратами.

Звітні калькуляції складають на всі виготовлені підприємством види продукції. Витрачання матеріальних цінностей у таких калькуляціях розкривається на підставі первинних документів (цехових звітів, відомостей тощо). При напівфабрикатному варіанті обліку витрат виробництва напівфабрикати власного виробництва в калькуляції собівартості виробів показують комплексно.

Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції

Під **методом обліку витрат** виробництва та калькулювання собівартості продукції розуміється сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції та необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції.

За оперативністю контролю методи можна поділити на:

- методи обліку витрат у процесі виробництва продукції;
- методи обліку, що ґрунтуються на показниках витрат за минулі періоди (від досягнутого).

У процесі планування та обліку витрат на виробництво продукції розрізняють такі типи виробництва: масове, великосерійне, дрібносерійне та одиничне (індивідуальне). Тому щодо об'єктів обліку витрат звичайно виділяють **методи обліку**:

- при масовому та серійному виробництві (стосовно деталей, частин виробів, виробів, груп однорідних виробів, процесів, переділів);
- при індивідуальному і дрібносерійному виробництві (за замовленнями).

Розрізняють такі методи обліку витрат:

- нормативний;
- позамовний;
- попроцесний.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво — прогресивний метод, що дозволяє ефективно використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості та оперативного керівництва виробництвом, при якому собівартість калькулюється вже в процесі виробництва, а не після завершення звітного періоду.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості характеризується тим, що на підприємстві щодо кожного виду виробу на основі діючих норм та

кошторисів витрат складається попередня калькуляція нормативної собівартості виробу, тобто калькуляція собівартості, обчислена за діючими на початку місяця нормами витрачання матеріальних і трудових витрат.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво отримав свою назву у зв'язку з тим, що об'єктом калькулювання виступає **виробниче замовлення**, яке відкривається на виріб (невелику групу виробів) або частину виробу, окрему роботу чи послугу, витрати на виробництво при цьому обліковуються за наведеними замовленнями.

Сутність цього методу полягає в такому: усі прямі витрати (витрачання основних матеріалів і заробітна плата основних виробничих робітників із нарахуваннями на неї) обліковуються в розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями. Решта витрат обліковується за місцями їх виникнення та включається до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази (ставки) розподілу.

Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що на підприємстві випускають продукцію обмеженої номенклатури. У зв'язку з цим об'єктом обліку витрат є окремий процес як складова частина всього процесу виробництва.

Сутність попроцесного методу полягає в тому, що прямі та непрямі витрати обліковуються за статтями калькуляції на весь випуск продукції.

Цей метод передбачає диференційований облік витрат щодо кожного технологічного процесу (фази), цехів і дільниць (служб) та інших центрів виникнення витрат як систему контролю за витратами виробництва та собівартістю продукції. Інакше кажучи, при попроцесному калькулюванні виробничі витрати групуються за підрозділами або виробничими процесами. При цьому методі об'єкт обліку витрат (вид продукції) збігається з об'єктом калькулювання.

3 Особливості калькулювання собівартості витрат на транспорті та залізничному транспорті

Необхідно знати: нормативне забезпечення калькулювання витрат на транспорті та залізничному транспорті.

Необхідно вміти: вибирати з переліку вимірників базу розподілення витрат для відповідного галузевого господарства залізничного транспорту.

Ключові терміни та поняття: витрати, кошторис, елементи витрати залізничного транспорту, Номенклатура витрат.

Теоретичні положення

Виконання робіт або надання послуг – це такий само виробничий процес, як і виробництво продукції. Головна відмінність процесу виробництва робіт і послуг від процесу виробництва готової продукції полягає у тому, що в результаті їх виконання (надання) не створюються вироби і здебільшого відсутнє незавершене виробництво. При цьому основною складовою вартості робіт і послуг, як правило, є трудовитрати.

Калькулювання собівартості робіт (послуг) звичайно провадиться позамовним методом. Часто підприємства, що виконують роботи чи надають послуги, як правило, виконують замовлення клієнтів. Але навіть у випадку, коли підприємства пропонують споживачам набір робіт (послуг), такі роботи (послуги) є таким самим об'єктом калькулювання, якби їх було замовлено.

Як правило, для розрахунку витрат на роботи і послуги використовують не калькуляції, а кошториси. **Кошторис** – це документ, що являє собою розрахунок майбутніх витрат на виконання робіт або надання послуг. Кошторис за формою дуже нагадує калькуляцію: різниця лише в тому, що калькуляція, як правило, розраховується на одиницю продукту, тоді як кошторис – це розрахунок за видами робіт (послуг), обчислених в абсолютному грошовому виразі. Якщо як об'єкт калькулювання розглядати роботу (послугу)

в цілому, то можна говорити, що кошторис – це і є калькуляція вартості робіт (послуг). Тому один і той самий по суті розрахунок вартості робіт чи послуг на одних підприємствах може називатися кошторисом, а на інших – калькуляцією.

Для того щоб розрахувати собівартість робіт (послуг), потрібен правильний та повний їх опис. Від цього залежить точність розрахунку витратної частини робіт (послуг). Як і у випадку з калькулюванням собівартості продукції, точний опис складу робіт (послуг) залежить від знання технологічного процесу для виконуваних робіт (послуг, що надаються).

Нормативне забезпечення калькулювання собівартості на транспорті та залізничному транспорті

1 Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті.

2 Інструкція по калькулюванню собівартості перевезень на залізничному транспорті України.

3 Номенклатура витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України // Наказ Укрзалізниці від 21.08.2007 р. № 417-Ц, в редакції за Наказом Укрзалізниці від 28.08.2008 р. № 378-Ц.

4 Облікова політика Укрзалізниці.

5 П(С)БО та Методичні рекомендації з використання П(С)БО на залізничному транспорті України.

6 Інші галузеві документи.

Калькулювання собівартості послуг на залізничному транспорті

З урахуванням специфічних особливостей продукції залізниць її собівартість калькулюється за такими **основними видами діяльності**: вантажні, пасажирські перевезення, перевезення багажу та пошти.

Собівартість перевезень диференціюється **за сполученнями**: вантажними – у міждержавному (в тому числі транзит, імпорт, експорт) та внутрішньодержавному (пряме, місцеве); пасажирськими – у далекому (міжнародне,

міждержавне, внутрішньодержавне) та приміському; а також за видами тяги: електричною, виконуваною електровозами й електросекціями, дизельною, виконуваною тепловозами і дизельними поїздами, та паровою.

Калькуляційною одиницею собівартості перевезень вантажів, багажу і вантажобагажу приймається 10 тонно-кілометрів, пасажирів – 10 пасажиро-кілометрів, пошти – 10 вагоно-кілометрів поштових вагонів.

Собівартість за видами перевезень значно змінюється по окремих залізничних напрямках та залізницях внаслідок різного технічного оснащення і технології виконання окремих операцій технологічного процесу, диференціації вантажів, які перевозяться, та типів рухомого складу, різних географічних та кліматичних умов та ін. Технологічні особливості виконання перевезень на окремих залізницях враховуються при розрахунках собівартості перевезень на цих залізницях.

Важливим етапом калькулювання собівартості перевезень є розподіл витрат між видами перевезень, сполучень та тяги, які проводяться за окремими статтями і групами статей кожного господарства залізниць **трьома способами**:

- частина витрат безпосередньо відноситься на конкретний вид перевезень або тяги;

- частина витрат, яка пов'язана з різними видами перевезень, сполучень або тяги, розподіляється між ними пропорційно величині відповідних показників експлуатаційної роботи рухомого складу. У випадках, коли обсяги роботи на одиницю вимірника при різних видах перевезень, сполучень та тяги мають різну розмірність, застосовуються приведені показники, одержані за допомогою коефіцієнтів, що відображають специфічні особливості роботи, технічного стану основних фондів та ступінь їхнього зношення на підприємствах залізничного транспорту;

- інші нерозподілені витрати розподіляються між видами перевезень, видами сполучень та тяги пропорційно раніше розподіленим витратам.

Для розрахунку собівартості вантажних і пасажирських перевезень необхідно витрати всіх господарств залізничного транспорту розподілити на ці перевезення згідно з вищенаведеними принципами за статтями і господарствами відповідно до чинної Номенклатури витрат підприємств залізничного транспорту України та звіту про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничною транспорту України.

Собівартість перевезень, розрахована за калькуляціями залізниць, визначає витрати за окремими залізницями України.

Калькуляція собівартості вантажних та пасажирських перевезень здійснюється за галузевими господарствами:

- пасажирське господарство;
- господарство вантажної і комерційної роботи;
- локомотивне господарство;
- господарство перевезень;
- вагонне господарство;
- колійне господарство;
- господарство цивільних споруд;
- господарство сигналізації і зв'язку;
- господарство електропостачання;
- господарство водопостачання і водовідведення;
- господарство матеріально-технічного забезпечення;
- інші.

Елементами витрат на залізничному транспорті є:

- сировина та матеріали;
- паливо;
- електроенергія;
- фонд оплати праці (ФОП);
- соціальне забезпечення ФОП;
- амортизація;
- інші витрати.

Номенклатура витрат забезпечує перехід від переважно функціонально-територіального принципу організації діяльності залізничного транспорту України до функціонального принципу та класифікує витрати з основної

діяльності залізничного транспорту за такими основними видами економічної діяльності:

- пасажирські перевезення у внутрішньодержавному (крім приміського і регіонального) та міжнародному сполученнях;

- пасажирські перевезення у приміському і регіональному сполученнях;

- вантажні перевезення;

- утримання інфраструктури;

- локомотивна тяга;

- ремонт рухомого складу.

Номенклатура витрат передбачає групування витрат із зазначених вище основних видів економічної діяльності. Ряд прямих специфічних витрат безпосередньо відноситься на певний вид економічної діяльності (вид перевезень). Витрати, які не можуть бути віднесені прямо на відповідний вид діяльності (вид перевезень), розподіляються між ними пропорційно величинам вимірників-розподільників. Загальновиробничі та адміністративні витрати розподіляються між основними видами діяльності пропорційно розподіленню раніше витратам на оплату праці.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1 Алексеева М.М. Планирование деятельности фирмы: Учебно-методическое пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 248 с.

2 Аналіз і розробка інвестиційних проектів: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літ-ри, 2005. – 160 с.

3 Башнянин Г.І. Макроекономічна теорія: Навч. посібник. – Львів: Новий світ – 2000, 2005. – 552 с.

4 Бухгалтерский учет основной деятельности железных дорог: Учеб. для вузов ж.-д. трансп. / А.П. Красов, Т.Н. Кузьмина, И.М. Ряхов, Л.Я. Афанасьева; Под ред. А.П. Красова. – М.: Транспорт, 1997. – 439 с.

- 5 Бюджетний кодекс України. – Харків: Одисей, 2003. – 99 с.
- 6 Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України: Підручник. – К.: Центр навчальної літ-ри, 2004. – 608 с.
- 7 Податки та бухгалтерський облік. – 2011, січ. – № 1. – (Укр. та рос. мовами; поточний податковий рік).
- 8 Баланс. – 2011. – №1. – (Поточний (попередній) податковий рік).
- 9 Вісник податкової служби України. – 2011. – № 1. – (Поточний податковий рік).
- 10 Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Харків: Фактор, 2005. – 266 с.
- 11 Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права: Навч. посібник. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2003. – 307 с.
- 12 Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / За ред. М.В. Кужельного. – 6-е вид. – К.: А.С.К., 2003. – 266 с.
- 13 Грабовецький Б.Е. Економічне прогнозуванн і планування: Навч. посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 188 с.
- 14 Гриньова В.М., Коюда В.О. Фінанси підприємств: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2004. – 424 с.
- 15 Гритчина М.В., Вдовиченко Н.И. Калина А.В. Налоговая система Украины: Учеб.пособие. – 2-е изд., стереотип. – К.: МАУП, 2001. – 128 с.
- 16 Піхоцький В.Ф. Ресурсні платежі та місцеві податки і збори: Навч. посібник. – К.: ВД «Професіонал», 2005. – 304 с.
- 17 Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т.І. Єфименко, І.Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2004. – 320 с.
- 18 Державні фінанси в транзитивній економіці: Навч. посібник. / Л.М. Карлін-Горбач. – К.: Кондор, 2003. – 220 с.
- 19 Дідківська Л.І. Державне регулювання економіки: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 214 с.
- 20 Долан Э.Дж., Кэмпбелл К.Д., Кэмпбелл Р.Дж. Деньги, банковское дело и денежно-кредитная политика /

Пер. с англ. В. Лукашевича и др.; Под общ. ред. В. Лукашевича. – М., 1996. – 448 с.

21 Економіка України: Підсумки перетворення та перспективи зростання / За ред. В. М. Гейця. – Харків: Форт, 2000. – 392 с.

22 Євсєєва О.О. Види планів рахунків: теоретичні аспекти та практика застосування: Навч. посібник. – 2-е вид., доп. та перероб. – Харків: Вид-во «СОНАТ», 2007. – 244 с.

23 Євтушевський В.А. Основи корпоративного управління: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2002. – 317 с.

24 Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування. – К.: НДФІ, 2004. – 192 с.

25 Завгородній В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2003. – 639 с.

26 Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансовий словник. – К.: Тов-во “Знання”, КОО; Львів: Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ, 2004. – 566 с.

27 Задоя А.А., Петруся Ю.Е. Макроэкономика: Учебник. – К.: О-во «Знання», КОО, 2004. – 368 с.

28 Закон України “Про державний бюджет України на ____ рік” (на поточний податковий рік та законопроект на наступний податковий рік) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.golos.com.ua.

29 Закони України “Про податок на додану вартість”, “Про оподаткування прибутку підприємств”, “Про податок на доходи фізичних осіб”, зі змін. та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.golos.com.ua.

30 Захожай В.Б., Литвиненко Я.В., Захожай К.В., Литвиненко Р.Я. Система оподаткування та податкова політика: Навч. посібник / За заг. ред. В.Б. Захожая та Я.В. Литвиненка. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 468 с.

31 Золотко І.А. Податкова система: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 204 с.

32 Игошин Н. В. Инвестиции. Организация управления и финансирования: Учебник для ВУЗов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 542 с.

33 Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятник О.М. Податкова система: Підручник. – К.: Атака, 2006. – 920 с.

34 Інструкція по калькулюванню собівартості перевезень на залізничному транспорті. Затв. наказом Укрзалізниці від 29 груд. 2000 р. № 635-Ц [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uz.gov.gif>.

35 Калькулювання собівартості // Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск. – Харків: Фактор, 2006. – № 2. – 72 с.

36 Карнеєв В.В. Кредитні та інвестиційні потоки капіталу на фінансових ринках. – К.: НДФІ, 2003, - 376 с.

37 Карпінський Б.А., Герасименко О.В. Фінансова система: Навч. посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 184 с.

38 Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Карпінська О.Б. Податки: словник-довідник. – К.: Видавничий дім „Професіонал”, 2008. – 464 с.

39 Кігель В.Р. Методи і моделі підтримки прийняття рішень у ринковій економіці: Монографія. – К.: ЦУЛ, 2003. - 202 с.

40 Ковалёва А.М., Лапуста М.Г., Скамай Л.Г. Финансы фирмы: Учебник. – 3-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 496 с.

41 Кочура Е.В. Моделювання макроекономічної динаміки: Навч. посібник. – К.: Центр навч. літ-ри, 2003. – 236 с.

42 Кучерявенко І.А. Макроекономіка: Практикум: Навч. посібник. – К.: Вікар, 2003. – 239 с.

43 Лагутін В.Д. Кредитування: теорія і практика: Навч. посібник. – К.: Знання, 2004. – 215 с.

44 Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літ-ри, 2004. – 254 с.

45 Лудченко Я.О. Оцінка економічної ефективності інвест-проектів: Навч. посібник. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2004. – 208 с.

46 Лутчин Н. П., Миронюк А. К. Статистика фінансів: Навч. посібник. – Львів: Новий світ – 2000, 2005. – 324 с.

47 Лысенко Ю.Г., Егоров П.В. Экономическая кибернетика: Учебное пособие. – 2-е изд. – Донецк: ООО «Юго-Восток, ЛТД», 2004. – 516 с.

48 Любич О.О. Теоретичні основи прийняття фінансових рішень на макрорівні. – К.: НДФІ, 2004. – 348 с.

49 Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України. – К.: Знання, 2005. – 335 с.

50 Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті. Затв. наказом Міністерства України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.com.ua.

51 Доходи та витрати: Бухгалтерський та податковий облік на підприємствах залізничного транспорту // Фінансово-правовий огляд. Спецвипуск. – Львів: Львівська державна залізниця, 2004. – 48 с.

52 Миргородська Л.О. Фінансові системи зарубіжних країн: Навч. посібник. - К.: Центр навч. літ-ри, 2003. – 240 с.

53 Міжнародна економіка: Підручник / А.П. Румянцев, Г.Н. Климко. – К.: Знання, 2004. – 449 с.

54 Мікроекономіка і макроекономіка: Підручник для студентів екон. спец. У 2-х ч. / С. Будаговська, О. Кілієвич. – К.: Основи, 2003. – 517 с.

55 Моисеев С.Р. Денежно-кредитная политика: теория и практика: Учебное пособие. – М.: Экономист, 2005. – 652 с.

56 Налоги: Учеб. пособие / В.В. Буряковский, В.Я. Кармазин, С.В. Каламбет и др.; Под ред. В.В. Буряковского. – Днепропетровск: Пороги, 1998. – 614 с.

57 Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов / Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 192 с.

58 Номенклатура витрат по основній діяльності підприємств залізничного транспорту України. – К.: ПП „Алькор”, 2005. – 170 с.

59 План рахунків: Облікова політика та порядок економічних взаємовідносин на залізничному транспорті України // Фінансово-правовий огляд. Спецвипуск. – Львів: Львівська державна залізниця, 2005. – 60 с.

60 Онищенко Т., Борщ Н., Мякота В. Альбом бухгалтерських проводок. – Харків: Фактор, 2002. – 172 с.

61 Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.factot.ua.

62 П'ятаченко Г.О. Становлення та розвиток фінансів в Україні: 1917-2003 / Г.О. П'ятаченко, Л.В. Кухарець. – К.: НДФІ, 2005. – 784 с.

63 Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 523 с.

64 Примак Т.О. Економіка підприємства: Навч. посібник. – К.: Вікар, 2003. – 219 с.

65 Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

66 Регіони України: проблеми та пріоритети соціально-економічного розвитку: Монографія / За ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2005. – 498 с.

67 Реформування бухгалтерського обліку на залізничному транспорті України: Офіційне видання / Наук. кер. М.В. Макаренко, Ю.М. Цветков; Виконавці Н.С. Соколовська, В.І. Труханова, Т.С. Рябчун та ін. – К.: КУЕТТ, 2002. – 528 с.

68 Романенко О.Р. Фінанси: Підручник. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 312 с.

69 Система моніторингу наукових досліджень у сфері економіки та фінансів України / О.О. Любич, О.Я. Вертузаєв та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 112 с.

70 Стеченко Д.М. Державне регулювання економіки: Навч. посібник. – К.: Вікар, 2003. – 262 с.

71 Ткаченко Н.М., Горова Т.М., Ільєнко Н.О. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: Навч.-метод. посіб. / За заг. ред. Н.М.Ткаченко. – К.: Альтера, 2004. – 554 с.

72 Філомоненков О.С. Фінанси підприємства: Навч. посібник. – К.: МАУП, 2004. – 328 с.

73 Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.

74 Методичні рекомендації по використанню Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку на залізничному

транспорті України [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
[http: www. uz. gov. gif.](http://www.uz.gov.gif)

75 Чебанова Н.В., Бочарніков А.П., Василенко Ю.А. та ін. Бухгалтерський облік на залізничному транспорті: Навч. посібник. У 3-х ч. – Харків: УкрДАЗТ, 2001, 2002.

76 Черваньов Д.М. Менеджмент інвестиційної діяльності підприємств: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 622 с.

77 Чернелевський Л.М., Редзюк Т.Ю. Податковий облік і контроль: Навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Пектораль, 2006. – 316 с.

78 Четыркин Е.М. Финансовая математика: Учебник. – М.: Дело, 2003. – 400 с.

79 Шелудько В.М. Фінансовий ринок: Навч. посібник. – К.: Знання – Прес, 2003. - 535 с.