

ПРИДНІПРОВСЬКА ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ
БУДІВНИЦТВА ТА АРХІТЕКТУРИ

ЕКОНОМІЧНИЙ ПРОСТІР

Збірник наукових праць

№ 168, 2021



Видавничий дім
«Гельветика»
2021

Головний редактор:

Орловська Юлія Валеріївна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри міжнародної економіки ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури».

Члени редакційної колегії:

Булатова Олена Валеріївна – доктор економічних наук, професор, перший проректор Маріупольського державного університету.

Дубницький Володимир Іванович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри підприємництва, організації виробництва та теоретичної і прикладної економіки Українського державного хіміко-технологічного університету.

Дугінець Ганна Володимирівна – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри світової економіки Київського національного торговельно-економічного університету.

Каховська Олена Володимирівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри економіки та підприємництва ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури».

Фісуненко Павло Анатолійович – кандидат економічних наук, доцент, декан економічного факультету, доцент кафедри обліку, економіки та управління персоналом підприємства ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури».

Чала Вероніка Сергіївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри міжнародної економіки ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури».

Черчата Анжела Олексіївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри менеджменту, управління проектами і логістики ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури».

Maija Šenfelde – PhD in Economics, Professor of Macroeconomics, Director of the Institute of National and Regional Economy at Riga Technical University (Latvia).

Друкується відповідно рішення Вченої ради
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури
(Протокол № 11 від 27.04.2021 р.)

Свідцтво про Державну реєстрацію
друкованого засобу масової інформації серія КВ № 12699-1583 Р,
видане Міністерством юстиції України 17.05.2007 р.

Науковий збірник «Економічний простір» включено до переліку наукових фахових видань України
в галузі економічних наук (категорія «Б») на підставі Наказу МОН України
від 2 липня 2020 року № 886 (додаток 4)

Галузь науки: економічні.
Спеціальності: 051 – Економіка; 073 – Менеджмент; 075 – Маркетинг;
076 – Підприємництво, торгівля та біржова діяльність;
281 – Публічне управління та адміністрування; 292 – Міжнародні економічні відносини.

Збірник включений до міжнародних наукометричних баз даних
Index Copernicus та Google Scholar

Е 45 Економічний простір: Збірник наукових праць. – № 168. – Дніпро: ПДАБА, 2021. – 154 с.

У збірнику розглядаються сучасні проблеми просторових економічних систем, сталого екологозбережувачого розвитку економіки, інноваційних процесів макро і мікрорівня, кластерних форм організації бізнесу, ресурсозбереження, фінансових та інвестиційних аспектів економічного зростання, ефективності регуляційних дій органів державного управління та місцевого самоврядування. Особливої уваги в збірнику набувають питання підвищення якості освітнянських функцій вищих навчальних закладів, ролі освіти в постіндустріальному суспільстві. Рекомендовано для студентів, аспірантів, науковців, викладачів, представників органів державного управління та місцевого самоврядування.

Статті у виданні перевірені на наявність плагіату за допомогою
програмного забезпечення StrikePlagiarism.com від польської компанії Plagiat.pl.

ЗМІСТ

ЕКОНОМІЧНА ТЕОРІЯ
ТА ІСТОРІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ДУМКИ

Буняк Н. М. ОСОБЛИВОСТІ МЕРЕЖЕВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	7
Наумчук К. М., Тростенюк Т. М. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ АНТИКОРУПЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ.....	11

СВІТОВЕ ГОСПОДАРСТВО
І МІЖНАРОДНІ ЕКОНОМІЧНІ ВІДНОСИНИ

Кокоріна В. І. ІНТЕРНАЦІОНАЛІЗАЦІЯ ЯК ОБ'ЄКТИВНА ПЕРЕДУМОВА РОЗВИТКУ МІЖНАРОДНОГО БІЗНЕСУ В МІЖНАРОДНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИНАХ.....	17
Мешко Н. П., Ніколаєнко А. С. СТРАТЕГІЇ ЦИРКУЛЯРНОСТІ БІЗНЕСУ: КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ІНВЕСТУВАННЯ.....	22
Сидоренко К. В., Шеремет О. В. НАСЛІДКИ COVID-19 ДЛЯ СВІТОВОЇ ЕКОНОМІКИ: ПЕРШІ ПІДСУМКИ 2020 РОКУ	29

ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ
НАЦІОНАЛЬНИМ ГОСПОДАРСТВОМ

Злидник М. І. МЕТОДОЛОГІЯ ОЦІНЮВАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПРОДОВОЛЬЧОЇ ПРОДУКЦІЇ.....	37
Саламін О. С. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ.....	44

ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Волохова Г. Л. ОЦІНКА ВПЛИВУ КОРПОРАТИВНОЇ РЕПУТАЦІЇ НА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА.....	49
Довбня С. Б., Гуро Н. М. АКТУАЛІЗАЦІЯ МОТИВАЦІЇ ПРАЦІ В УМОВАХ НЕСТАБІЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ.....	55
Зарбалізаде Е. ПОРІВНЯННЯ СПОЖИВЧОЇ ЦІННОСТІ ПОЇЗДОК ПРИВАТНИМ АВТОМОБІЛЕМ І ТРАНСПОРТОМ ЗАГАЛЬНОГО КОРИСТУВАННЯ У ПРИМІСЬКОМУ СПОЛУЧЕННІ.....	60
Решетілова Т. Б., Куvasва Т. В. ДОСЛІДЖЕННЯ СПОЖИВАЧІВ У ПРОЦЕСІ СТВОРЕННЯ ТА РОЗПОВСЮДЖЕННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ТОВАРІВ.....	67
Савран Н. В. CRM-СИСТЕМА: ЕТАПИ РОЗВИТКУ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИДІВ.....	72
Тарарусь Ю. О. СУТНІСТЬ ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ ДИВІДЕНДНОЇ ПОЛІТИКИ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ.....	78

УДК 336.221

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/168-21>**Гавриленко Н. В.**

кандидат економічних наук, доцент,

Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова (Первомайська філія)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2043-3917>**Грищенко О. В.**

кандидат економічних наук, доцент,

Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова (Первомайська філія)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9315-5030>**Козіцька Н. О.**

кандидат економічних наук, доцент,

Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова (Первомайська філія)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7928-0268>**Havrilenko Nataliia, Hryshchenko Olena, Kozitskaya Natalia**

Pervomaisk Branch of the

Admiral Makarov National University of Shipbuilding

ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРІОРИТЕТІВ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

У процесі дослідження методичних підходів, які використовуються у здійсненні оцінки податкового навантаження, зроблено висновок про те, що доцільно використовувати комплексну оцінку податкових витрат в їх взаємозв'язку з податкозалежними місцями виникнення витрат, центрами витрат і відповідальності, які зумовлюють виникнення податкових зобов'язань, а це дає змогу розширити пізнавальну цінність аналізу рентабельності різних видів. У статті висвітлено особливості формування інформації про податкові витрати, що дають можливість моделювати обліковий механізм відносно податкового навантаження в системі управлінського обліку. Виділено обліково-аналітичні показники, які прямо або побічно впливають на обсяг податкових платежів і взаємопов'язані з функціональною відповідальністю керівників різних рівнів. Розкрито особливості розподілу податкових витрат між об'єктами управлінського обліку, за якого кожен з об'єктів управління є об'єктом обліку і приймає на себе частину податкової собівартості. Розглянуто типовий механізм отримання облікових даних для управління податковими витратами з даних фінансового обліку з використанням методів бухгалтерського обліку.

Ключові слова: управлінський облік, податки, витрати, собівартість, податкове навантаження, управління, бухгалтерський облік.

APPLICATION OF TAX PRIORITIES IN MANAGEMENT ACCOUNTING

In the process of studying the methodological approaches used in assessing the tax burden, it was concluded that it is advisable to use a comprehensive assessment of tax costs in their relationship with tax-dependent places of expenditure, cost centers and responsibilities that cause tax liabilities, and this allows us to expand the cognitive value of the analysis of the profitability of different species. The lack of direct interdependence of the tax burden of enterprises as economic entities with the objects of management accounting in the accounting system leads to the inability to analyze the level and optimize the amount of tax expenditures. In this regard, the identification and justification of the principles of selection in the management accounting of objects of responsibility for tax costs that arise, allows to increase the informativeness of management accounting for these costs and establish the relationship between specific taxes and centers of responsibility for tax base formation. The article highlights the peculiarities of the formation of information on tax expenditures, which make it possible to model the accounting mechanism for the tax burden in the management accounting system. Selected accounting and analytical indicators that directly or indirectly affect the amount of tax payments and are interrelated with the functional responsibility of managers at different levels. The peculiarities of the distribution of tax expenses between the objects of management accounting are revealed, in which each of the objects of management is the object of accounting and assumes part of the tax cost. A typical mechanism for obtaining accounting data for managing tax expenditures from financial accounting data using accounting methods is considered. The study of management accounting methods in relation to the tax burden of the enterprise has influenced the search for new forms of evaluation of the results of accounting for tax expenditures in order to apply them in the analysis of tax costs. The existence of interrelation between accounting entries, which reflect the accrual of taxes in financial accounting, with the analytical features of management tax accounting. As a result of the use of accounts and double entry, the information resource obtained on the basis of primary documents is sent to an independent system of administrative accounts.

Keywords: management accounting, taxes, costs, cost, tax burden, management, accounting.

JEL classification: H21, H22, H25, M41

Постановка проблеми. Протягом останніх двох десятиліть спостерігається становлення вітчизняної податкової системи, що дає змогу зробити висновок про неоднозначне сприйняття базових принципів подат-

кової політики держави. Кризові явища в економіці виявили назрілі проблеми податкового законодавства, унаслідок чого явною стала незахищеність не лише суб'єктів малого бізнесу, а й великих містоутворюю-

чих підприємств, проявилася їх незахищеність перед економічними ризиками під час виконання податкових зобов'язань. Прагнення кожного господарюючого суб'єкта зайняти й утримати свою частину ринку у світовій системі господарювання виявило потребу в відшукуванні інноваційних прийомів управління і прогнозування економічної ситуації на рівні підприємства, у тому числі й у прийомах прогнозування податкового навантаження. Не останню роль у цьому напрямі відіграє управлінський облік: саме питання теорії і методології застосування прийомів обліку в системі управління для оптимізації податкового навантаження притягують до себе увагу як практиків, так і вчених.

Незважаючи на це, податкові витрати майже не є об'єктом дослідження в межах управлінського обліку, результати якого корисно було б використовувати для оптимізації податкових зобов'язань. Пояснити це можна лише тим, що більша частина податкових витрат перебуває за межами собівартості і в меншому ступені підлягає змінам, оскільки причиною їх зміни може стати лише зміна податкового законодавства. Це підтверджує наявність проблеми, яка полягає у недостатній розробленості методології застосування прийомів та інструментів управлінського обліку відносно податкового навантаження. Дані обставини визначили актуальність даного напрямку дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Успіх застосування можливостей управлінського обліку в управлінні податковим навантаженням багато в чому залежить від розвитку у вітчизняній практиці прийомів обліку у сфері управління. Саме його інструментарій став базою даного дослідження, у ході якого використовувався наявний досвід застосування базових прийомів і методів ведення управлінського обліку.

Уважається, що засновник англійської класичної політичної економії В. Петті ще у 1662 р. в «Трактаті про податки та збори» вперше здійснив системний аналіз пов'язаних зі стягненням податків проблем, в якому він узагальнив існуючу практику оподаткування в різних країнах і запропонував заходи, які могли б дати змогу підвищити ефективність справляння податків [1].

Суттєвим внеском у цьому напрямі стали наукові праці засновників цього напрямку П.Й. Атамаса [2], С.Ф. Голова [3], К. Друрі [4], С.Ф. Легенчука [5], Н.В. Козлюк [6], Л.В. Нападовської [7], М.С. Пушкаря [8], В.В. Сопко [9], Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Р.С. Каплана, С.М. Янг [10], В.Ю. Цал-Цалко [11] та інших науковців. Використовуючи знання цих видатних економістів і вчених, ми дещо розвинули їх у частині обліку податкових витрат господарюючого суб'єкта.

Особливості розроблення і застосування методів, прийомів і способів податкового обліку досліджувалися у працях В.Л. Андрущенко [12], Ю.Б. Іванова [13], В.П. Сінчак [14], О.М. Воронкової [15], О.С. Гусакової [16], Н.В. Гавриленко [17], М.М. Коцупатрого [18], О. Малишкіна [19], М.В. Зенкової [20] та інших науковців.

Проте, незважаючи на достатньо широке коло зарубіжних і вітчизняних учених, кожен з яких зробив певний внесок у вирішення проблем, пов'язаних з обліком обов'язкових платежів у бюджет, комплексно проблемам застосування прийомів управлінського та податкового обліку у їх взаємозв'язку ще не приділено належної уваги. Потреба в інформації, яка відображає податкове навантаження в розрізі залежних облікових

об'єктів і дає змогу визначити і спрогнозувати рівень податкового навантаження підприємства в сучасних умовах, доволі значна.

Мета дослідження у поглибленні теоретико-методологічних засад управлінського обліку відносно податкових зобов'язань, здатних надати інформаційний ресурс для управління податковим навантаженням суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу. Важливим питанням методологічного характеру у сфері управління податковим навантаженням постає технологія реалізації податкових пріоритетів. У системі бухгалтерського обліку закладено початок такої реалізації, лише необхідно здійснити перетворення даних первинного бухгалтерського обліку на податкові аналітичні показники. У зв'язку із цим отримання аналітичних елементів податкового обліку необхідно організувати в розрізі тих об'єктів, які дадуть змогу господарюючому суб'єкту керувати податковим навантаженням.

Завдяки розширенню можливостей обліку на підставі одночасного використання декількох груп об'єктів обліку відносно доходів, витрат і фінансових результатів теорія управлінського обліку суттєво змінилася. До таких груп можна віднести:

- 1) товарні групи продукції, робіт або послуг як носіїв витрат;
- 2) місця і центри виникнення витрат у вигляді окремих структурних підрозділів, а саме: цехів, дільниць, бригад, служб, відділень господарюючого суб'єкта;
- 3) центри відповідальності у вигляді функціональних керівників, які несуть відповідальність за самостійний бізнес-процес в управлінській політиці господарюючого суб'єкта.

Розглядаючи першу групу об'єктів, слід констатувати, що вона традиційно використовується і в зарубіжній, і у вітчизняній практиці. Натомість друга група об'єктів обліку збереглася переважно на колишніх державних підприємствах, які після проходження етапу приватизації активів отримали не лише право самостійного розпорядження активами, а й право вибрати технології управління. Такі підприємства дещо зберегли традиції радянської системи управління і не відмовилися від контролю власних активів у розрізі структурних підрозділів, тобто в розрізі місць виникнення витрат, які отримали таку назву для цілей саме управлінського обліку як місця виникнення витрат або центрів витрат.

Як приклад, що підтверджує практику використання першої і другої груп облікових об'єктів, можна привести такі суднобудівні підприємства України, як UMS Boat (м. Київ), що займається серійним виробництвом човнів і катерів з алюмінію і трейлерів; суднобудівна верфь «Оріон» (розташована у самому центрі України на березі Дніпра), основною спеціалізацією якої є будівництво суден і яхт із суднобудівної сталі, виконання всього спектру судноремонтних і суднобудівних робіт, докування, перегон готового виробу; Запорізький суднобудівний-судноремонтний завод, Азовський судноремонтний завод, Миколаївський завод «Океан», суднобудівно-судноремонтний завод «Нібулон» (м. Миколаїв); Кілійський суднобудівно-судноремонтний завод та інші підприємства вітчизняної галузі кораблебудування. Витрати виробництва в даній галузі в обліковому процесі відносяться:

а) на продукцію, що виробляється (судно, корпус судна, причеп, стикувальні об'єкти, танкер, криголам), або роботи і послуги (капітальний, середній, поточний, аварійний ремонт, докування і модернізація суден вагою до 5 000 т, пасажирських катерів та інших суден технічного і пасажирського флотів; капітальний ремонт дизельних двигунів, паливної апаратури, регулювання та ремонт форсунок; електромонтажні роботи, ремонт та виготовлення розподільних пристроїв, виконання робіт із поточного та середнього ремонту судового електрообладнання);

б) на структурні підрозділи.

Причому ці дві групи об'єктів використовуються як на етапі обліку, так і на етапі бюджетування, завдяки чому досягається послідовність об'єктів для цілей аналізу й оцінки отриманих фактичних відхилень від раніше запланованих показників.

Слід відзначити, що центри відповідальності як об'єкти обліку не отримали належного визнання і поширення у вітчизняній практиці. Відсутність такого інтересу можна пояснити такими чинниками: новизною даної категорії для її практичного застосування; відсутністю досвіду застосування центрів відповідальності в минулі періоди; додатковим обліковим навантаженням для працівників виробничих відділів; недостатністю теоретичних знань щодо розподілення облікового простору між сегментами відповідальності. Проте з метою управління податковим навантаженням господарюючого суб'єкта достатньо лише обмежитися першою і другою групами обліково-управлінських об'єктів. Це зумовлює базування технології управління податковими витратами на розмежування податкових нарахунків у розрізі об'єктів управлінського обліку, які ініціюють виникнення податкових зобов'язань. При цьому не має значення, на якій балансовий рахунок і за рахунок яких джерел нараховано той або інший податок у системі бухгалтерського обліку. В управлінському обліку будь-який податок, по суті, є частиною витрат підприємства, а це зумовлює віднесення його на збільшення витрат конкретного об'єкта управлінського обліку, що дає змогу визначити реальний внесок кожного об'єкта в загальний прибуток господарюючого суб'єкта.

Такий механізм особливо актуальний для майнових податків, таких як земельний податок, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і транспортний податок. Використання майна конкретними підрозділами підтверджує необхідність віднесення зазначених податків в управлінському обліку на витрати підрозділів, які це майно експлуатують. Відповідальність за частину податкових витрат посилює у функціональних керівників контроль над надлишками майна, наприклад у вигляді невикористаної земельної ділянки або об'єкта житлової чи нежитлової нерухомості.

Технологія управління податковими витратами суттєво залежить від об'єктивності вибору облікових об'єктів. Отримання аналітичних складників податкового обліку в розрізі тих об'єктів, які запропоновані вище для суднобудівних підприємств, можливе двома шляхами. Перший полягає у простому арифметичному розкладанні сукупної величини кожного податку по об'єктах управлінського обліку пропорційно базі розподілу. Базою розподілу можуть бути виключно оподатковувані показники: дохід, виручка, прибуток, потужність транспортних засобів, вартість активів та

ін. У табл. 1 систематизовано об'єкти і джерела віднесення основних витратосемних податкових зобов'язань у системі управлінського обліку, які доцільно використовувати для обліку податкових витрат.

У табл. 1 для наочності облікових прийомів наведено вихідні дані і джерела віднесення податків на прикладі фінансового обліку. Розглянемо більш детально запропонований підхід у розподілі податкових витрат між об'єктами управлінського обліку.

Наприклад, податок на прибуток є одним із вагомих податків у загальному податковому навантаженні господарюючого суб'єкта. Найбільше ця суттєвість пов'язана зі складністю податкових розрахунків під час формування податкових різниць, передбачених Податковим кодексом України.

На рис. 1 наведено структуру прямих і непрямих податків у зведеному бюджеті України, сплачених господарюючими суб'єктами в 2020 р.

Як видно з рис. 1, частка податку на прибуток становить 17% у загальній структурі податкових платежів. У системі фінансового обліку даний податок визначається загальною сумою і відноситься на зменшення прибутку господарюючого суб'єкта. Проте з погляду управлінського обліку нарахований податок підпадає під розподіл між об'єктами обліку, а саме носіями витрат. Пов'язано це з тим, що у разі виявлення продукції, яка є найбільш рентабельною, у виробничому обліку виникає необхідність розрахунку фінансового результату по кожній товарній групі продукції (або робіт чи послуг). Відповідно, в управлінському обліку податок на прибуток доцільно враховувати за статтею «Податкові витрати» конкретної товарної групи.

Необхідно відзначити, що на практиці мають місце ситуації, коли в процесі оподаткування виявляються витрати, які у фінансовому обліку включаються до складу бухгалтерських витрат і водночас оподатковуються податком на прибуток. Наприклад, витрати на капіталізацію відсотків, визнані штрафи, пені неустойки, додатковий податок на прибуток за якими має пряме відношення к конкретному виду діяльності. Для виявлення реального аналітичного прибутку за кожною товарною групою або видом діяльності наведені податкові витрати в управлінському обліку також слід відображати за статтею «Податкові витрати».

Що стосується фінансового обліку, то він не реагує на аналогічні особливості і відображає основний та додатковий податок на рахунок 79 «Фінансові результати».

Отримання аналітичних складників податкового обліку в розрізі запропонованих об'єктів можливе двома шляхами. Перший шлях полягає у звичайному арифметичному розкладанні сукупної величини кожного податку по об'єктах управлінського обліку пропорційно базі розподілу, які наведені в табл. 1. Такий розподіл може відбуватися в ручному варіанті без застосування програмного забезпечення.

Проте такий варіант може допускати суттєву похибку під час розрахунку податкової частини собівартості продукції або ж у процесі розрахунку податкової частини витрат підрозділів. Саме значний обсяг інформації про податки, їхні види, елементи, а також масовість об'єктів управлінського обліку на шляху поповнення їх податковими витратами роблять арифметичну похибку під час розподілу податкової маси доволі ймовірною. Щодо ухвалення управлінських

Таблиця 1

Відмінності об'єктів і джерел оподаткування у фінансовому та управлінському обліку

Назва податку	Фінансовий облік		Управлінський облік	
	Ключові показники для розрахунку податку	Джерело нарахування	Об'єкт віднесення податку	База розподілу податку
Податок на прибуток	Різниця між загальними доходами і загальними витратами	Загальний прибуток	Витрати носіїв витрат	Пропорційно прибутку кожного носія витрат
ПДВ	Виручка і витрати на придбання товарів, робіт, послуг, що використовуються в господарській діяльності	Виручка	Витрати носіїв витрат	Затрати на працю носіїв витрат
Єдиний соціальний внесок	Сума нарахованої кожному працівникові основної і додаткової заробітної плати	Загальний фонд заробітної плати	Витрати носіїв витрат, центрів витрат	Затрати на заробітну плату носіїв витрат
Транспортний податок	Вартість авто, визначена виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндру двигуна, типу пального; рік випуску	Адміністративні витрати	Витрати центрів витрат	Пропорційно потужності транспортного засобу, закріпленого за підрозділами
Податок на землю	Площа земельної ділянки; нормативна грошова оцінка землі	Адміністративні витрати	Витрати центрів витрат	Пропорційно площі земельної ділянки, яка експлуатується
Податок на нерухомість	Площа нерухомості, розмір мінімальної заробітної плати	Адміністративні витрати	Витрати центрів витрат	Пропорційно залишковій вартості об'єкта нерухомості, закріпленого за певним підрозділом
Мито	Митна вартість; кількість товарів у встановлених одиницях виміру	Адміністративні витрати, витрати на збут	Витрати носіїв витрат	За прямою ознакою, залежно від експортованих носіїв витрат
Штрафні санкції	Недоїмка по податках, прострочений термін сплати податків	Визнані штрафи, пені, неустойки, чистий прибуток	Витрати центрів витрат	За прямою ознакою, залежно від управління, який допустив накладення штрафних санкцій

рішень така похибка може призвести до помилкового результату під час ранжування продукції за ступенем рентабельності.

Виходячи з логіки сказаного, доцільним є використання звичайного облікового (системного) підходу в отриманні об'єктивної собівартості в частині податкових витрат на підставі даних бухгалтерського обліку. Сучасні програмні продукти дають змогу здійснювати

будь-які маніпуляції з результатами бухгалтерських проведення одночасно з уведенням первинної інформації. За необхідності це може здійснюватися в самостійному інформаційному полі без виходу на головну книгу і баланс.

Простота отримання облікових даних для управління податковими витратами з даних фінансового обліку полягає у застосуванні типового методу бухгал-



Рис. 1. Структура прямих і непрямих податків у зведеному бюджеті України за 2020 р. [21]

терського обліку, а саме рахунків і подвійного запису. Він дає змогу в момент уведення суми до того або іншого бухгалтерського проведення одночасно цю ж суму відобразити в інформаційному полі управлінського обліку. Технічно цей прийом запобігає похибкам або дублюванню інформації, оскільки одна і та ж сума відображається двома різними проведеннями: одна – у фінансовому обліку, інша – в управлінському.

Наприклад, нарахування податку на нерухомість у фінансовому обліку зазвичай супроводжується бухгалтерським проведенням Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 641/податок на нерухомість. Водночас ця ж сума нарахованого податку по Кт 641/податок на нерухомість відображається в оборотних відомостях управлінського обліку по дебету витратних аналітичних рахунків, кожен з яких відповідає окремому підрозділу. Технічний прийом розподілу податку на нерухомість у

програмному забезпеченні буде здійснюватися пропорційно залишковій вартості об'єктів нерухомості, які закріплені за підрозділами, як було показано в табл. 1.

У табл. 2 наведено взаємозв'язок бухгалтерських проведення, що супроводжують нарахування податків у фінансовому обліку, з аналітичними ознаками управлінського податкового обліку. Кожному аналітичному об'єкту – носію витрат і центру відповідальності присвоюється шифр, яким кодується податкова частина витрат під час розподілу загального податкового навантаження.

При цьому частка податків розподіляється автоматично залежно від постійності бази розподілу.

До таких податків можна віднести транспортний податок, податок на нерухомість, податок на землю, податок на прибуток, податок на додану вартість. Як можна побачити з табл. 2, частина податків має свої бази розподілу: балансова вартість транспортних засобів,

Таблиця 2

Взаємозв'язок податкового навантаження у фінансовому і управлінському обліку

Назва податку	Відображення в управлінському обліку			Джерело інформації з фінансового обліку
	Д-т			
	Рахунок	Об'єкти віднесення	База розподілу	
Податок на прибуток	231 «Основне виробництво»	Витрати носіїв витрат, стаття «Податкові витрати»	Пропорційно прибутку кожного носія витрат	Нараховано податок: Дт 98 Кт 641/податок на прибуток
ПДВ	231 «Основне виробництво»	Витрати носіїв витрат, стаття «Податкові витрати»	Витрати на працю носіїв витрат	Дт 315 Кт 6415/пдв Дт 70 Кт6415/пдв Дт 6415/пдв Кт 6442 Дт 6415 Кт 315
Єдиний соціальний внесок	Рахунки 23, 24, 91, 92, 93 або 94.	Витрати центрів витрат, стаття «Податкові витрати»	Витрати на заробітну центрів витрат	Дт рахунків 23, 24, 91, 92, 93 або 94. Кт 651 /ЄСВ
Транспортний податок	232 «Допоміжне виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати»	Витрати центрів витрат, стаття «Податкові витрати	Пропорційно балансовій вартості транспортного засобу, закріпленого за підрозділом	Нараховано: Дт92 Кт641/ транспортний податок
Податок на землю	92 «Адміністративні витрати»	Витрати центрів витрат, стаття «Податкові витрати»	Пропорційно площі земельної ділянки, яка експлуатується підрозділом	Нараховано: Дт 92 Кт 641/податок на землю
Податок на нерухомість	92 «Адміністративні витрати»	Витрати центрів витрат	Пропорційно площі нерухомості, яка використовується підрозділом	Нараховано: Дт 92 Кт 641/податок на нерухомість
Мито	93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності» 90 «Собівартість реалізації»	Витрати носіїв витрат	Пропорційно митній (фактурній вартості) або кількості товарів у встановлених одиницях виміру	Нараховано: Дт 281 Кт 371/ розрахунки з митницею Дт 902 Кт 281; Дт 377 Кт 311 Дт 93 Кт 377
Ліцензійні платежі в бюджет	39 «витрати майбутніх періодів» 231 «Основне виробництво» 92 «Адміністративні витрати»	Витрати носіїв витрат, стаття «Податкові витрати»	За прямою ознакою (залежно від об'єкта ліцензування)	Нараховано: Дт 377 Дт 311; Дт 39 Кт377; Дт 92,231 Кт 39
Штрафні санкції	232 «Допоміжне виробництво»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»	Витрати носіїв витрат, стаття «Податкові витрати»	За прямою ознакою, залежно від управління, який допустив накладення штрафних санкцій	Нараховані санкції: Дт 948 Кт 641/податок за аналітичною ознакою

фонд заробітної плати, площа земельної ділянки, митна вартість та ін., інформація по яких фіксується в обліку незалежно від наміру подальшого її використання.

Проте ця інформація є обов'язковою для застосування в управлінському обліку як бази розподілу по аналітичних об'єктах. Частина податків розподіляється за прямою ознакою, наприклад під час нарахування штрафів, які в бухгалтерському обліку відображаються по Дт 948 в кореспонденції з Кт 641, 642, 651, в управлінському модулі вони відносяться на той підрозділ, в якому керівник допустив причину їх нарахування.

Таким чином, застосування таких методів бухгалтерського обліку, як рахунки та подвійний запис, значно менше унікальне для використання у системі управлінського обліку, тому що після кодування облікових документів, рахунків, тобто присвоєння їм робочих кодів або аналітичних номерів, бухгалтерське проведення дає змогу одночасно відносити інформацію до декількох облікових об'єктів в розрізі певних ознак, зокрема статей і елементів витрат. Отже, як наслідок, такий підхід

забезпечує єдність і узгодженість вартісних показників у фінансовому й управлінському обліку, зберігаючи при цьому інформацію на облікових рахунках, тобто виконує разом із цим свою основну функцію.

Висновки. Отже, урахувавши розглянуте нами вище, доводимо, що прагнення держави наповнити податковими доходами бюджет і зростання тиску фіскальних органів на бізнес є демонстрацією необхідності аналітичного обліку відображення податкових зобов'язань не лише в розрізі видів податків, як це відбувається у фінансовому обліку, а й у розрізі об'єктів обліку, з якими пов'язано нарахування кожного виду податку. Своєю чергою, це дає змогу виявити більш об'єктивно внесок кожної групи продукції, робіт, послуг у загальний фінансовий результат господарюючого суб'єкта і водночас підвищити ефективність управління підприємством на основі більш вірогідної інформації про вартість продукції або більш достовірної оцінки роботи конкретних місць або центрів витрат на чолі з їх керівниками.

Список використаних джерел:

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / пер. с англ. ; предисл. В.С. Афанасьева. Москва : Соцэкгиз, 1962. 684 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік : навчальний посібник. Київ, 2006. 440 с.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : Центр навчальної літератури, 2007. 522 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 1071 с.
5. Легенчук С.Ф., Юрківська Л.Й. Аналіз дисертаційних досліджень із проблем стратегічного обліку. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/232/1/82.pdf>
6. Козлюк Н.В. Теория и методология формирования управленческих и налоговых элементов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий : дис. ... докт. эконом. наук : 08.00.12. Орел, 2013. 328 с.
7. Нападowska Л.В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.
8. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 334 с.
9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.
10. Управленческий учет / Е.А. Аткинсон и др. ; пер. с англ. ; 3-е изд. Москва : Вильямс, 2005. 878 с.
11. Цал-Цалко Ю.С., Мороз Ю.Ю., Цегельник Н.І. Управлінський облік : підручник. Житомир : Рута, 2015. 632 с.
12. Андрущенко В. Адміністрування податків і платежів: предмет і метод дослідження. *Збірник наукових праць Академії ДПС України*. 2002. № 4(18). С. 76–78.
13. Іванов Ю.Б., Петросянц К.В. Малий бізнес: управління податками : монографія. Харків : ІНЖЕК, 2009. 272 с.
14. Синчак В.П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах : монографія. Київ ; Хмельницький : ХУУП, 2006. 294 с.
15. Воронкова О.М. Державний податковий менеджмент в Україні: теорія, методологія, практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2013. 36 с.
16. Гусакова О.С. Податковий облік : навчальний посібник. Київ : ЦНЛ, 2006. 240 с.
17. Гавриленко Н.В. Вплив податкового навантаження підприємницької сфери на національну економіку. *Науковий вісник*. 2007. № 3(40). С. 12–17.
18. Коцупатрий М.М., Ковач С.І., Мельничук В.В. Податковий облік та звітність : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2006. 312 с.
19. Малишкін О. Податковий облік чи податкові розрахунки. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 1. С. 22–28.
20. Зенкова М.В. Развитие налогового учета в системе управления коммерческой организацией : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. Ростов-на-Дону, 2014.
21. Показники виконання Державного бюджету України за 2020 рік. URL: <https://mof.gov.ua/uk/current-year-budget-information>

References:

1. Smit A. (1962), *Issledovanie o prirode i prichinax bogatstva narodov* [An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations]. Moscow, 684 p.
2. Atamas P.J. (2006) *Upravlins'kyj oblik: navch. posib*. Kyiv, 440 p.
3. Gholov S.F. (2007) *Bukhghalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: Analysis of the Status and Prospects of Development]. Kyiv: Center for Educational Literature, 522 p.
4. Druri K. (2002) *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet* [Management and Cost Accounting]: textbook. Moscow: YuNITI – DANA, 1071 p.
5. Lehenchuk S.F. Analysis of dissertation research on strategic accounting / S.F. Lehenchuk, L.Y. Yurkivska. Available at: <http://eztuir.ztu.edu.ua/232/1/82.pdf>

6. Kozluk N.V. (2013) Theory and methodology of the formation of managerial and tax elements of the accounting and analytical complex of agricultural enterprises. PhD dissertation, Accounting, Statistics. State University – educational-research and production complex. Orel, 328 p.
7. Napadovska L.V. (2000) Upravlinskyi oblik [Management Accounting]: monograph. Dnipropetrovsk: Nauka i osvita, 450 p.
8. Pushkar M.S. (2006) Creative accounting (creating information for managers): monograms. Ternopol: Carteblanche, 334 p.
9. Sopko V.V. (2006) Bukhhalterskyi oblik v upravlinni pidpriemstvom [Accounting in Business Management]. Kyiv: KNEU, 526 p.
10. Atkinson E.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Jangh S.M. (2005) Upravlencheskiy uchets [Managerial accounting]. Moscow: Williams, 878 p.
11. Calj-Caljko Ju.S., Moroz Ju.Ju., Cegheljnyk N.I. (2015) Upravlinsjkyj oblik [Managerial accounting]. Zhytomyr: PE "Ruta", 632 p.
12. Andrushchenko V. (2002) Administruvannya podatkov i platezhiv: predmet i metod doslidzhennya [Tax and fee administration: subject and method of research]: zb. nauk. pr. Akad. DPS Ukrainy, no. 4(18), pp.76–78.
13. Ivanov Yu.B., Petrosyants K.V. (2009) Malyy biznes: upravlinnya podatkamy [Small Business: Tax Administration]. Kharkiv: INZHEK, 272 p.
14. Synchak V.P. (2006) Evoliutsiia naukovoï dumky v opodatkuванні ta yii realizatsiia v podatkovykh systemakh [The evolution of scientific thought in taxation and its implementation in tax systems]. Kyiv; Khmelnytskyi: Vyd-vo KhUUP, p. 294.
15. Voronkova O. M. (2013) Derzhavnyj podatkovyj menedzhment v Ukraini: teoriya, metodologiya, praktyka [State Tax Management in Ukraine : theory, methodology, practice]. Irpin, 36 p.
16. Gusakova O.S. (2006) Podatkovyj oblik [Tax accounting]. Kyiv: Center for Educational Literature.
17. Havrilenko N.V. (2007) Vplyv podatkovoho navantazhennia pidpriemnytskoi sfery na natsionalnu ekonomiku. *Naukoviy visnik*, vol. 3, pp. 12–17.
18. Kocupatryi M.M., Kovach S.I. and Melnychuk V.V. (2006) Podatkovyi oblik ta zvitnist [Tax accounting and reporting]. Kyiv: KNEU, 312 p.
19. Malyshkin O. (2012) Tax accounting or tax calculations. *Buhgalters'kyj oblik i audyt*, no. 1, pp. 22–28.
20. Zenkova M.V. (2014) Development of tax accounting in a control system of the commercial organization: avtoreferat dissertatsii ... kandidata ekon. nauk: 08.00.12. Rostov-on-Don.
21. Ministerstvo Finansov (2020) Pokaznyky vykonannya Derzhavnoho biudzhetu Ukrainy za 2020 rik. Available at: <https://mof.gov.ua/uk/current-year-budget-information>