МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Мартинюк Тарас Богданович

Інформаційні технології обліку і контролю розрахунків за податками та платежами в установах державного сектору/ Information Technologies of Accounting and Control of Public Sector Entities` taxes and dues payments

спеціальність: **8.03050901 –** Облік і аудит
магістерська програма **–** Інформаційні технології обліку та контролю в державному секторі економіки

Магістерська робота

Виконала студентка групи ОДСм
Мартинюк Т.Б.
_____

Науковий керівник:
д.е.н., професор М.Р. Лучко
_____

Магістерську роботу допущено
до захисту «___»_____20__р.

Завідувач кафедри

_____М.Р. Лучко

ТЕРНОПІЛЬ – 2017

ЗМІСТ

Вступ..... 3

Розділ 1. Теоретичні основи обліку і контролю розрахунків за податками і платежами

1.1. Особливості діяльності та оподаткування установ державного сектору ……. 6

1.2. Класифікація, економічна сутність та завдання обліку розрахунків за податками і платежами суб'єктів державного сектору ……... 14

1.3 Завдання та особливості використання інформаційних технологій обліку і здійснення розрахунків за податками і платежами …….. 25

Висновки до розділу 1……. 34

Розділ 2. інформаційні технології обліку розрахунків за податками і платежами установ державного сектору

2.1. Облікове забезпечення розрахунків за податками і зборами …….. 36

2.2. Формування звітності за податками і зборами …… 48

2.3. Особливості обліку податкових розрахунків в умовах використання інформаційних технологій опрацювання інформації ……. 60

Висновки до розділу 2……. 68

Розділ 3. Контроль розрахунків за податками і платежами

3.1. Внутрішній контроль розрахунків за податками і платежами …… 70

3.2. Податковий аудит розрахунків за податками і платежами ……. 80

Висновки до розділу 3……. 89

Висновки ……. …… 90

Список використаних джерел……. 93

Додатки……. 103

ВСТУП

Актуальність теми. Особливості організації обліку суб'єктів державного сектору та розрахунків за податками і платежами зокрема, визначаються податковим, бюджетним законодавством, відповідними інструкціями та нормативними документами Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України. Система обліку та контролю розрахунків за податками установ державного сектору посідає важливе місце в системі облікової інформації та вимагає ефективної й раціональної організації обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством.

Чітка побудова документального відображення та організації аналітичного обліку в установах державного сектору формує прозору інформацію щодо нарахування та сплати зобов'язань до бюджету.

Результати дослідження проблем оподаткування, висвітлюються у працях В. Андрущенка, М. Дем'яненка, Ю. Іванова, А. Крисоватого, О. Десятнюк та ін. Проблеми облікового забезпечення розрахунків за податками висвітлюються у працях багатьох вчених, зокрема, таких як М.Р.Лучка, О.І, Малишкіна, П.Я Хомина та інші. Проблематика аудиту та контролю податків висвітлювалися у працях науковців: Н. Дорош, І. Дрозд, Н. Іванової, Л. Кулаковської, О. Петрик, І. Пилипенка, О. Редька, В. Савченка, В. Шевчука та ін.

Науковцями розкрито теоретичні та практичні проблеми оподаткування, проте недостатнім висвітлено особливості оподаткування установ державного сектору та його облікового забезпечення, питання організації й методики обліку та контролю розрахунків за податками та платежами. Вищевикладене зумовлює актуальність обраної теми магістерської роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розробка теоретичних, методичних та організаційних положень і практичних рекомендацій з

удосконалення обліку і контролю розрахунків за податками установ державного сектору.

Для досягнення поставленої мети передбачається вирішити такі завдання:

− дослідити особливості діяльності та оподаткування установ державного сектору;

− розглянути підходи до класифікації розрахунків суб'єктів державного сектору;

− розглянути особливості та завдання використання інформаційних технологій обліку розрахунків за податками і платежами;

− дослідити питання обліку розрахунків за податками і платежами та формування податкової звітності;

− проаналізувати можливості використання інформаційних технологій в обліку розрахунків за податками ;

− вивчити методичні підходи до проведення внутрішнього контролю розрахунків за податками;

− проаналізувати особливості здійснення аудиту податкових розрахунків фіскальними органами.

Об'єктом дослідження є облік та контроль розрахунків за податками і платежами установ державного сектору. Дослідження проводилось на показниках ГУ ДФС у Тернопільській області.

Предметом дослідження є теоретичні засади та методичний інструментарій обліку і контролю розрахунків за податками і платежами.

Методи дослідження. Робота проводилась із застосуванням діалектичного методу пізнання явищ і процесів. В межах цього загального методу використано конкретні методи: абстрагування, аналогію, індукцію, дедукцію, синтез, аналіз. Для розкриття змісту контролю застосовано метод системного підходу. Статистичні методи і прийоми, в тому числі вибіркове дослідження, групування, узагальнення, використані для вивчення стану методики та організації обліку і контролю в органах місцевого самоврядування..

Інформаційною основою здійснення дослідження є вітчизняні та зарубіжні публікації з питань методики й організації обліку та контролю в державному

секторі економіки, статистична звітність, аналітичні розрахунки, законодавчо-нормативна база України, яка регулює облік і контроль. Дослідження проводилось на показниках ГУ ДФС у Тернопільській області

Наукова новизна отриманих результатів полягає в розробленні та обґрунтуванні рекомендацій з удосконалення окремих теоретичних та методичних положень обліку та контролю розрахунків за податками і платежами. Систематизовано методичні підходи до обліку розрахунків за податками (запропоновано субрахунки та аналітичні рахунки, а також робочі документи бухгалтера для проведення розрахунків за податками) та формування звітності.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у розробці методичних, організаційних, нормативно-правових підходів до здійснення облікових процедур та проведення контролю розрахунків за податками установ державного сектору.

Обсяг та структура роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел. Повний обсяг роботи складає 102 сторінки, у тому числі 12 таблиць, 39 рисунків. Список використаних джерел становить найменування.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано тези доповіді у збірнику наукових праць студентів кафедри обліку у державному секторі економіки та сфері послуг.

РОЗДІЛ І
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ І ПЛАТЕЖАМИ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1. Особливості діяльності та оподаткування установ державного сектору

Державна фіскальна служба України виступає як центральний орган виконавчої влади який здійснює реалізацію державної економічної політики та діє на засадах консолідації функцій збору податків і соціальних платежів та несе усю повноту відповідальності за наповнення державного бюджету. Державна фіскальна служба утворилася в результаті комплексної трансформації податкових і митних органів України з метою забезпечення реалізації державної політики у фіскальній митній сфері і сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування розроблення пропозицій щодо забезпечення їх формування а також здійснення контролю за дотриманням законодавства у фіскальній, митній сфері і сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Державна фіскальна служба України виступає суб'єктом державного сектору, саме управління, яка наділена певними компетенціями, яких тільки за п. 4 Положення про Державну фіскальну службу України [96] визначено 92-ма підпунктами, та державно-владними повноваженнями з реалізації державної податкової політики та політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску. Такими підпорядкованими органами (підрозділами) за структурою Державної фіскальної служби України – об'єктом у системі адміністративно-

правових відносин «суб'єкт – об'єкт» у сфері регулювання діяльності ДФС – є її апарат, територіальні органи, спеціалізовані департаменти та органи (саме в такій редакції позначено на веб-сайті ДФС [96])

Оскільки ДФС здійснює адміністрування податків, то основні принципи діяльності адміністрування регламентує розділ II Податкового кодексу України [1]. Зокрема, цим розділом Кодексу встановлюється:

– порядок обліку платників та подання звітності;

– правила надання консультації;

– порядок визначення зобов'язань платників та механізми їх погашення;

– регламентується порядок проведення контрольних перевірок та оскарження рішення контролюючих органів;

– встановлюється відповідальність за порушення законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи фіскальної служби та інше.

ДФС відповідно до покладених на неї завдань:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС;

2) розробляє проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до сфери діяльності ДФС;

3) розробляє форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;

4) здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;

5) контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів;

6) здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на ДФС;

7) здійснює облік платників податків та єдиного внеску, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

8) забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів;

9) здійснює диференціацію платників податків;

10) здійснює застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;

11) здійснює погашення податкового боргу платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску;

12) ініціює застосування до платників податків та платників єдиного внеску судових процедур банкрутства;

13) здійснює ведення митної статистики та Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД);

14) готує пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки/ При цьому це доволі не повний перелік, інші завдання визначені Положенням про ДФС [96].

Виходячи із завдань діяльності ДФС затверджується її структура та чисельність працівників (штатні розписи) . Оскільки дослідження проводимо на основі показників діяльності ГУ ДФС у Тернопільській області (ОДПІ у м. Тернополі Головного управління ДФС у Тернопільській області), то доцільно розглянути структуру установи (рис. 1.1)

Назва структурного підрозділу
Керівництво
Начальник
Перший заступник начальника
Перший заступник начальника – начальник оперативного управління
Заступник начальника
Відділ інфраструктури
Загальний сектор
Відділ персоналу
Відділ фінансово-економічної роботи та бухгалтерського обліку
Відділ комунікацій
Оперативне управління
Сектор діловодства та захисту інформації
Штаб
Відділ організації викриття економічних злочинів
Відділ оперативного супроводження адміністрування ПДВ
Юридичний відділ
Управління реєстрації платників та електронних сервісів
Відділ реєстрації та обліку платників
Відділ звітності та надання адміністративних послуг
Сектор організації розгляду
Організаційно – розпорядчий сектор
Управління оподаткування юридичних осіб
Відділ контролю за декларуванням ПДВ
Відділ відшкодування ПДВ
Відділ податку на прибуток
Відділ місцевих, ресурсних, рентних та неподаткових платежів
Управління доходів і зборів з фізичних осіб
Відділ контрольно-перевірочної роботи доходів і зборів з фізичних осіб
Сектор спеціальних перевірок
Відділ адміністрування податку на доходи фізичних осіб
Відділ адміністрування доходів і зборів самозайнятих осіб
Відділ адміністрування єдиного внеску
Відділ адміністрування майнових податків
Відділ ІТ
Координаційно-моніторингове управління
Відділ аналізу та моніторингу забезпечення доходів і зборів
Відділ обліку та звітності бюджетних та інших надходжень
Відділ контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів
Управління податкового аудиту
Сектор планування та інформаційного забезпечення
Відділ перевірок платників податків
Відділ аудиту фінансових установ та валютного контролю
Відділ перевірок з окремих питань
Сектор перевірок платників податків ризикових категорій
Управління погашення заборгованостей
Відділ забезпечення погашення заборгованостей
Відділ моніторингу та інформаційно - аналітичного забезпечення

Рис. 1.1. Структура Тернопільської об’єднаної державної податкової інспекції головного управління ДФС у Тернопільській області

Діяльність ДФС розглядаємо як фіскальний орган та одночасно як суб’єкт державного сектору, що веде облік виконання кошторису, зупинимось на структурі відділу фінансування, бухгалтерського обліку та звітності, на який покладено повноваження щодо ведення обліку та складання звітності ДФС (рис 1.2) .

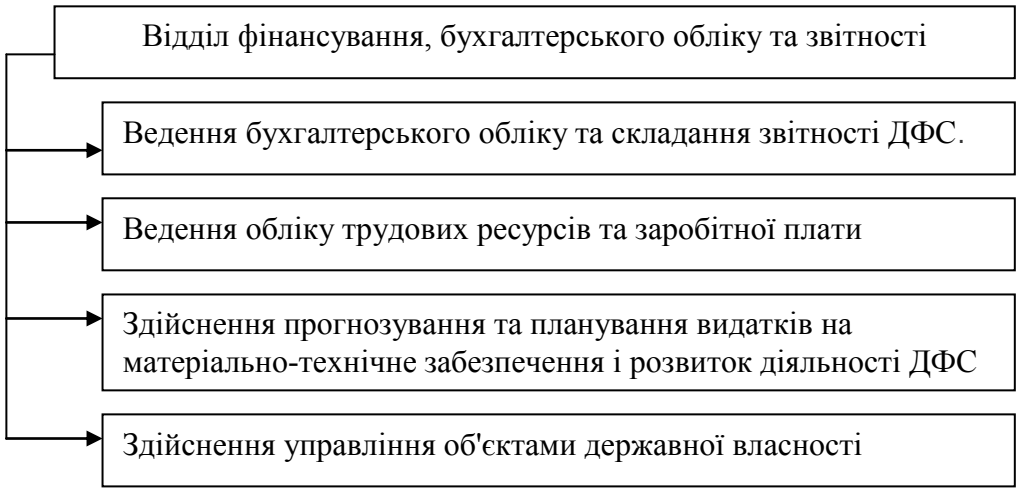

Рис. 1.2. Завдання відділу фінансування, бухгалтерського обліку та звітності ДФС

Відділ фінансування, бухгалтерського обліку та звітності ДФС виконує функції бухгалтерської служби відповідно до Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, відповідно до якого бухгалтерська служба утворюються або як самостійний структурний підрозділ установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи (департамент, управління, відділ, сектор) або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов’язків бухгалтерської служби [73] (п.2) і який підпорядковується безпосередньо керівникові бюджетної установи або його заступникові [73] (п. 3 Типового положення). Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, котрий підпорядковується та є підзвітним керівникові бюджетної установи або його заступникові (п. 9 Типового положення). У своїй діяльності бухгалтерська служба з керується Законами України та іншими нормативно-правовими актами, що регламентують

бюджетні відносини та фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, наказами керівника бюджетної установи, а також положенням про бухгалтерську службу (п. 4 Типового положення). При цьому завданнями відділу є не лише ведення обліку та документальне відображення усіх операцій, які відбуваються в процесі здійснення діяльності, але й забезпечення дотримання бюджетного законодавства.

Також ДФС здійснює моніторинг доходів, веде облік платежів та зведеної звітності (рис. 1.3)

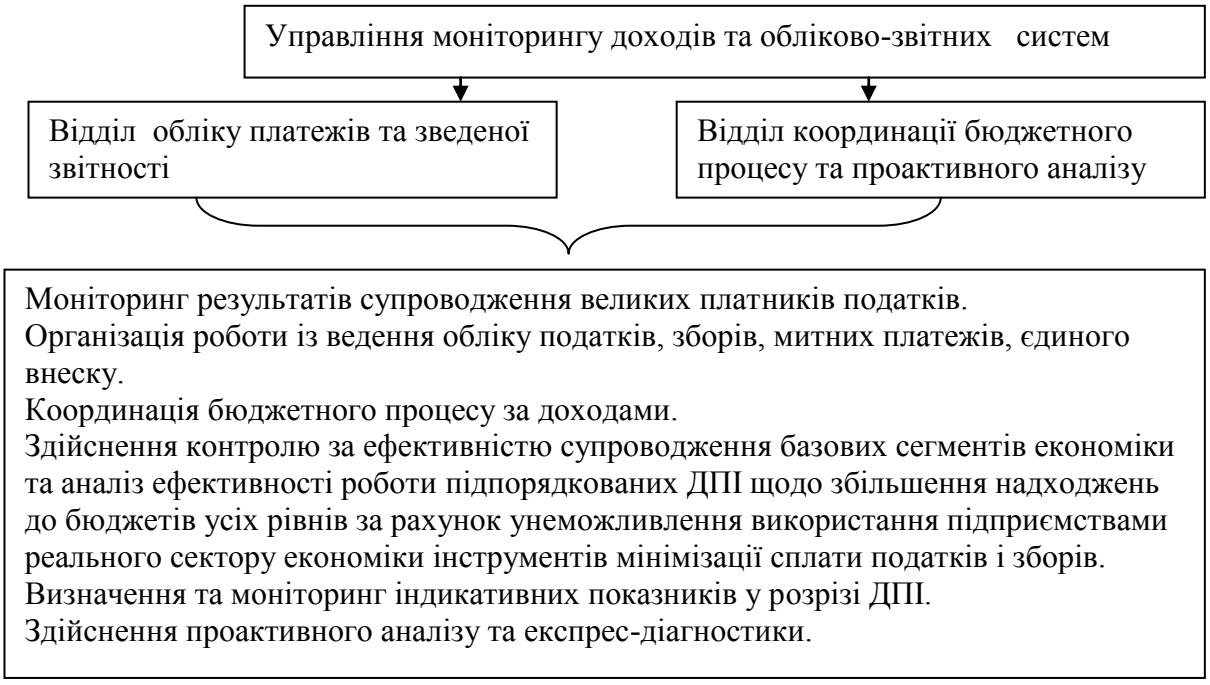

Рис. 1.3. Завдання та структура управління моніторингу доходів та обліково- звітних систем

Зазначене управління здійснює організацію роботи із ведення моніторингу та обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснює аналіз та експрес-діагностику.

Основні показники діяльності ДФС відповідно до покладених на неї функцій та завдань систематизовано у табл1.1.

Таблиця 1.1

Виконання основних завдань (збір податків і платежів у розрізі податків) за січень-травень 2016 року

Виконання завдань (збір) (розрахункова база)	факт 2015 року	план на 2016 рік	факт 2016 року	Відхилення до	
				плану 2016, %	факту 2015, %
Зведений бюджет України	743 484,5	614 450,8	715 376,4	116,4	96,2
Державний бюджет України	477 894,1	290 290,3	323 488,6	111,4	67,7
податок на прибуток	144 086,7	63 615,8	65 517,7	103,0	45,5
ПДВ	235 453,3	120 265,5	125 812,5	104,6	53,4
акцизний податок	2 914,4	5 630,7	9 043,2	160,6	310,3
військовий збір	23 519,4	27 080,4	27 662,8	102,2	117,6
податок на доходи фіз. осіб	48 534,7	69 269,2	76 786,3	110,9	158,2
інші надходження	23 385,7	4 428,6	18 666,2	421,5	79,8
місцевий бюджет	265 590,3	324 160,5	391 887,8	120,9	147,6
Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	574 112,8	333 421,4	339 270,9	101,8	59,1

Як свідчать дані табл.1.1 план по Тернопільській ОДПІ до зведеного бюджету України виконаний на 116% , а до місцевого бюджету на 120, 9%, за ЄСВ – на 101,8%. Однак по ЄСВ по факту до 2015 року спостерігається зменшення до 59,1%, що пояснюється зменшенням ставки до 22%.

Як суб’єкт державного сектору ДФС відноситься до неприбуткових установ, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до п. 133.4 ПКУ. Відповідно неприбутковими є установи, які відповідають певним вимогам, передбаченим податковим законодавством (рис.1.4)

Доходи (прибутки) неприбуткової установи використовуються виключно для фінансування видатків на утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених відповідно до установчих документів.

Рис. 1.4. Види та вимоги віднесення СДСЕ до неприбуткових установ

У випадку недотримання неприбутковою організацією вимог, вони зобов'язані подати у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток. Податкове зобов'язання розраховується, виходячи із суми операції нецільового використання коштів. У такому випадку установа виключається контролюючим органом з Реєстру

неприбуткових установ та організацій.

Таким чином, ДФС відноситься до неприбуткових установ, що й впливає на її розрахунки за податками і платежами та звітність, яку вона подаватиме за нарахованими податками та зборами.

1.2. Класифікація, економічна сутність та завдання обліку розрахунків за податками і платежами суб'єктів державного сектору

Установи державного сектору економіки, в процесі покладеної на них статутної діяльності та виконання бюджету, набувають зобов'язань, здійснюючи розрахунки з різними підприємствами, організаціями та фізичними особами, від яких отримують товари, роботи і послуги необхідні для повноцінного функціонування. Господарські відносини з різними фізичними та юридичними особами, призводять до виконання фінансових зобов'язань за платежами. Ці операції обліковуються як розрахунки з дебіторами та кредиторами (рис.1.5).

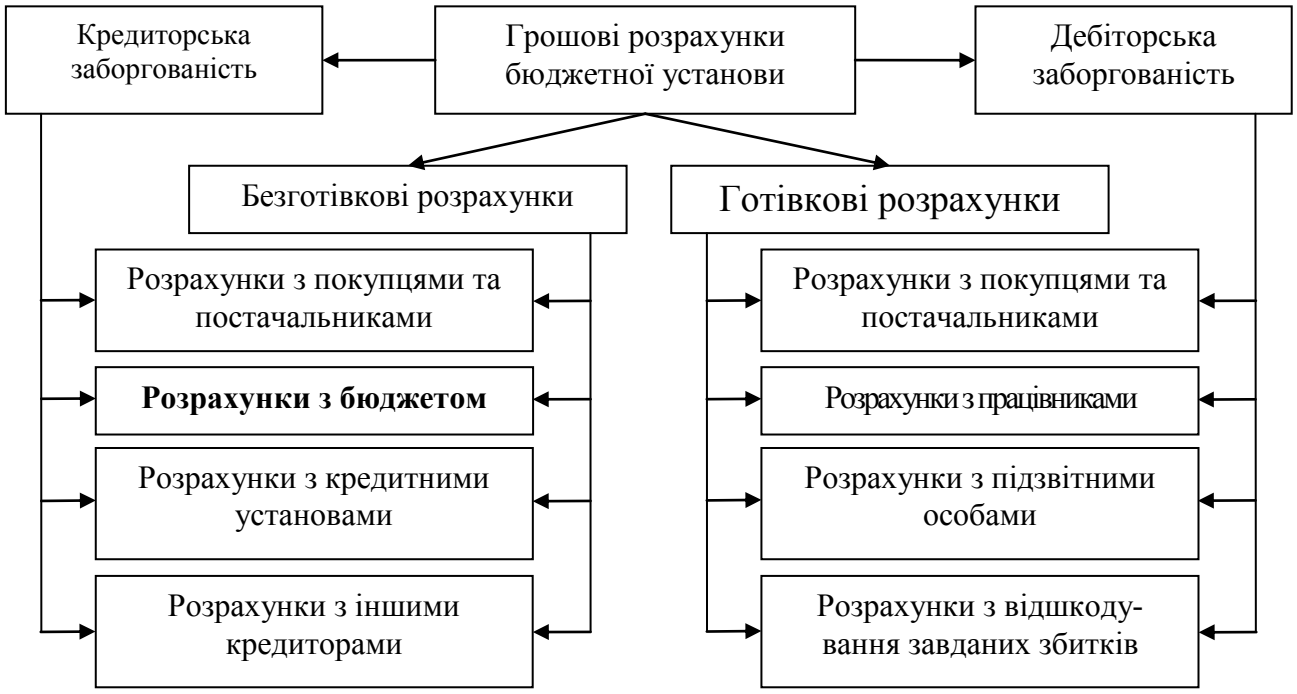

Рис. 1. 5. Класифікація розрахунків установ державного сектору

Примітка. Розроблено автором за даними [15, с.157]

З рис. 1.5 видно, що розрахунки в установах державного сектору виникають як наслідок цивільних зобов’язань, що виникають у результаті визначеної угоди. Угода, оформлена, як правило, договором, передбачає певну дію суб’єктів, які беруть участь у ній (юридичних чи фізичних осіб), результатом чого є виникнення грошових зобов’язань. Окрім того, жирним у класифікації виділено розрахунки з бюджетом. Установи які фінансуються з бюджетів різних рівнів зобов’язані сплачувати певні податки та проводити розрахунки з бюджетом, тобто установа державного сектору виступає платником податків відповідно до Податкового кодексу(рис.1.6).

Рис. 1.6. Визначення платника податку за податковим законодавством

Необхідність ведення обліку розрахунків за податками та платежами установами державного сектора (далі УДС) обумовлена забезпеченням умов для проведення державного контролю за дотриманням податкового законодавства суб’єктами господарювання.

Платники податків (в тому числі і суб’єкти державного сектору) зобов'язані :

– вести в установленому порядку облік податків, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

– подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші

документи, пов’язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

– сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПКУ;

– подавати на вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку податків та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов’язань), первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів;

– забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПКУ.

Суб’єкти державного сектора зобов’язані вести облік податків та інших показників, пов’язаних з визначенням об’єктів оподаткування та/або податкових зобов’язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Слід зазначити, що бухгалтерський облік та облік у системі оподаткування мають певну подібність. Так, зміст більшості операцій, що відображаються у обліку з метою оподаткування взаємопов’язаний з бухгалтерськими проведеннями у фінансового обліку.

Разом з тим облікові підсистеми мають відмінності. Так, фінансовий облік відрізняється за:

− окремими первинними документами (податкова накладна – в обліку у системі оподаткування, товаротранспортна накладна –у фінансовому обліку);

− обліковими реєстрами, що є носіями впорядкованої вторинної інформації.

Оскільки в обліку відображається наявність та рух усіх засобів підприємства, джерел їх утворення та здійснюваних господарських процесів, для кожного об'єкта обліку необхідна інформація, яка б

найбільш повно його характеризувала, відображаючи його специфічні особливості. Саме цим пояснюється необхідність застосування в облікових підсистемах різних облікових реєстрів. Використання тих чи тих реєстрів зумовлюється також технікою і технологією ведення обліку, рівнем використання інформаційних технологій в установі.

У бухгалтерському обліку використовують такі облікові реєстри, як: книги, журнали, відомості, картки, машинограми, окремі листки тощо. В обліку у системі оподаткування наряду з подібними реєстрами використовують такі, як книга обліку доходів та витрат суб'єктів малого підприємництва, реєстри виданих та отриманих податкових накладних, аналогів яким у обліку взагалі немає. На основі облікових реєстрів складається звітність підприємства. Слід відмітити, що податкові форми звітних документів набагато численніші, ніж у фінансовій звітності, терміни подання податкової звітності оперативніші порівняно з фінансовою.

Порушення у веденні податкового обліку тягнуть за собою виникнення помилок у визначенні бази оподаткування. Відсутність податкової звітності, несвоєчасна її подача, неповна сплата податків до бюджету, неправильне визначення розмірів нарахованих податків і зборів, помилки при веденні обліку у системі оподаткування вважаються правопорушеннями і тягнуть за собою покарання винних осіб, стягнення штрафів, пені за несвоєчасну чи неповну сплату податків.

Добре поставлена справа з організації податкового обліку дозволять установі уникнути штрафів, досягнути високого рівня прибутковості.

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи.

Облік у системі оподаткування, як впорядкована система збору,

реєстрації та узагальнення, зберігання й передачі інформації для визначення податкових платежів на основі даних первинних документів, що здійснюється шляхом суцільного, безперервного документування господарських операцій, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків та зборів, можна показати за ієрархічною структурою (рис. 1.7):

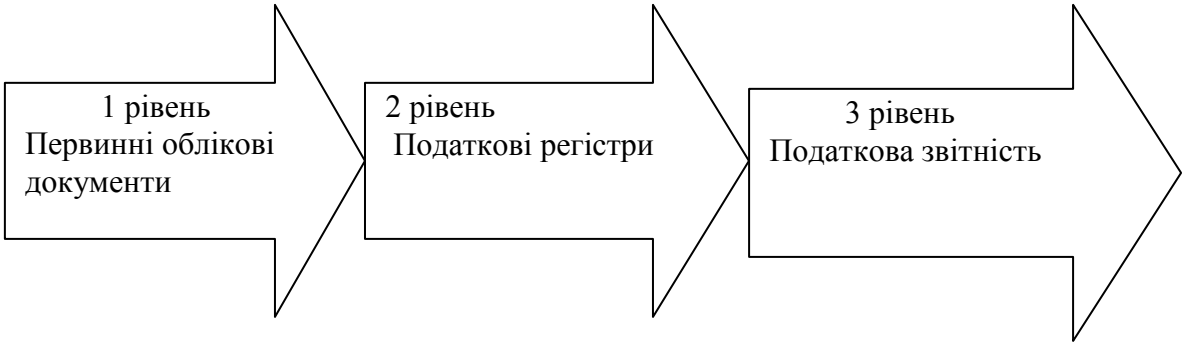

Рис. 1.7. Ієрархічна структура обліку розрахунків за податками і платежами

Форми первинних документів податкового обліку можуть бути встановлені чинним податковим законодавством (наприклад, податкові накладні). У випадку, коли форми первинних документів податкового обліку не передбачені, замість них на практиці використовуються первинні облікові документи бухгалтерського обліку. До того ж платник податків може розробити облікові документи податкового обліку самостійно (наприклад, бухгалтерські довідки, податкові розрахунки, коригування, пояснювальні записки тощо).

До первинних документів бухгалтерського обліку висуваються певні вимоги. Так, вони мають бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та зручності обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися узагальнюючі облікові документи (наприклад, матеріальний звіт).

Первинні й узагальнюючі облікові документи можуть бути

складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити, як:

1) назва документа (форми);

2) дата й місце складання;

3) назва підприємства, від імені якого складений документ;

4) склад і обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;

5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції й правильність її оформлення;

6) особистий підпис або інші дані, які дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції;

7) інші, які передбачені податковим законодавством [15].

Податкові регістри призначені для систематизації й накопичення інформації, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для відображення в податковій декларації. Регістри податкового обліку ведуться у вигляді спеціальних форм на паперових або машинних носіях.

Облікові реєстри – це облікові таблиці (бланки) встановленої форми і змісту для відображення господарських операцій на рахунках обліку, письмовий документ, який містить накопичені та згруповані за певними однорідними ознаками дані первинних документів.

Форми регістрів податкового обліку й порядок відображення у них даних первинних і узагальнюючих облікових документів розробляються платником податків самостійно, за винятком встановлених податковим законодавством. У розроблених формах регістрів аналітичний облік має також детально розкривати порядок формування податкової бази.

При зберіганні регістрів податкового обліку необхідно забезпечувати їх захист від несанкціонованих виправлень. Виправлення помилки в регістрі податкового обліку має бути обґрунтоване й підтверджене

підписом особи, яка внесла виправлення, із вказівкою дати й обґрунтуванням виправлення.

Третім рівнем обліку у системі оподаткування є податкова звітність, тобто, документи, які складаються платником податків самостійно на основі даних податкового обліку та подаються в органи податкової служби в строки, встановлені законодавством. Податкова декларація, як правило,містить такі дані:

1) період, за який визначається податкова база;

2) систему показників, що дозволяють точно розрахувати податкову базу для конкретного податкового платежу;

3) сума податкового платежу.

Згідно з п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [71] підприємство самостійно затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації.

Слід зауважити, що на сучасному етапі через відсутність нормативної регламентації ведення обліку з метою оподаткування суб'єкти господарювання стикаються з рядом проблемних питань щодо:

− формування системи первинних облікових документів, якість та кількість яких буде вважатися достатньою для підтвердження бази оподаткування;

− формування системи податкових регістрів на основі первинних облікових документів;

− повного і достовірного забезпечення відображення інформації у податковій звітності на основі даних бухгалтерського обліку.

Більшість самостійно встановлюють порядок накопичення даних з метою оподаткування без записів у системі регістрів і рахунків бухгалтерського обліку з наступним використанням таких даних для складання податкової звітності.

Враховуючи те, що розпорядники коштів мають право брати зобов'язання при виконанні кошторису за загальним фондом – у межах

кошторисних призначень з огляду на необхідність забезпечити виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року з урахуванням погашення заборгованості минулих років; за спеціальним фондом – у межах кошторисних призначень систематизуємо зобов'язання суб'єктів державного сектору (рис. 1.8).

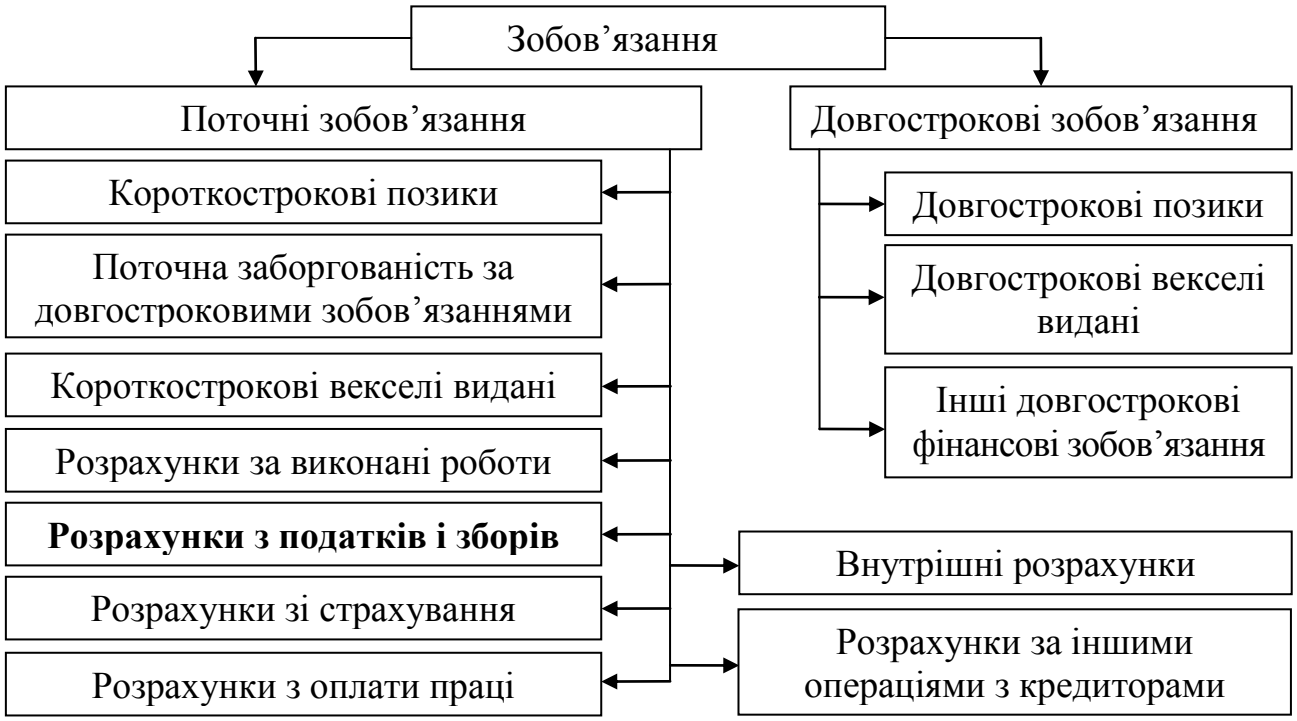

Рис. 1.8. Види зобов'язань СДСЕ України

З рисунка 1.8 видно, що всі зобов'язання установ поділяються на: довгострокові (довгострокові позики та довгострокові векселі видані й інші довгострокові фінансові зобов'язання) та поточні (короткострокові позики, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, розрахунки за виконані роботи, розрахунки з податків і зборів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за іншими операціями із кредиторами, внутрішні розрахунки).

Оскільки об'єктом дослідження є розрахунки за податками і платежами установ державного сектора систематизуємо їхню класифікацію використовуючи підхід, який виділено при побудові Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (рис.1.9)

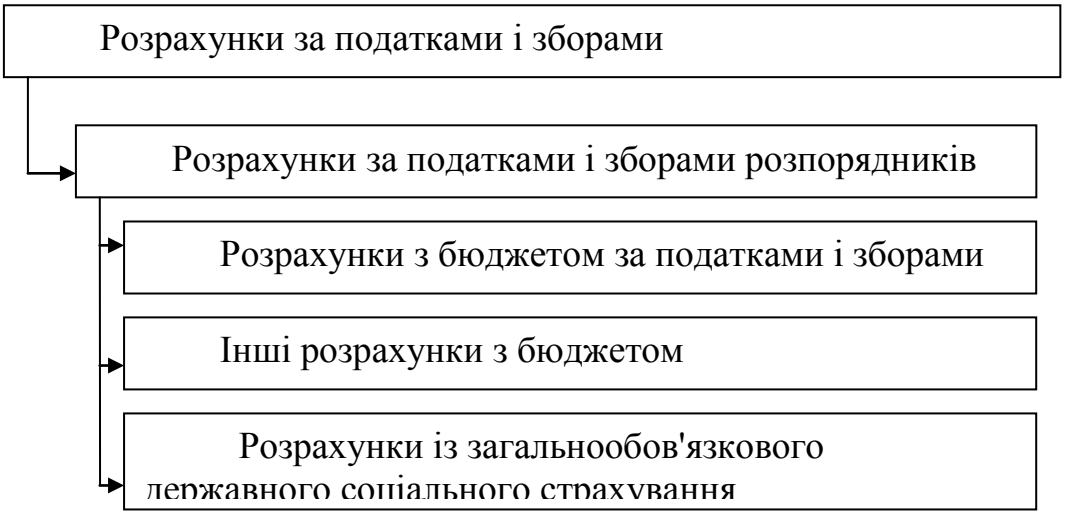

Рис.1.9. Класифікація розрахунків за податками і зборами установ державного сектору

Зазначена на рис. 1.9. класифікація дотримана і в Плані рахунків суб'єктів державного сектору.

Однак при обліку розрахункових операцій (в тому числі і за податками і платежами) може виникати кредиторська заборгованість. Для того, щоб розкрити економічну сутність кредиторської заборгованості і систематизувати різні її види, проведемо класифікацію зобов'язань бюджетної установи як основи для формування інформаційного забезпечення управління на різних рівнях (рис.1.10).

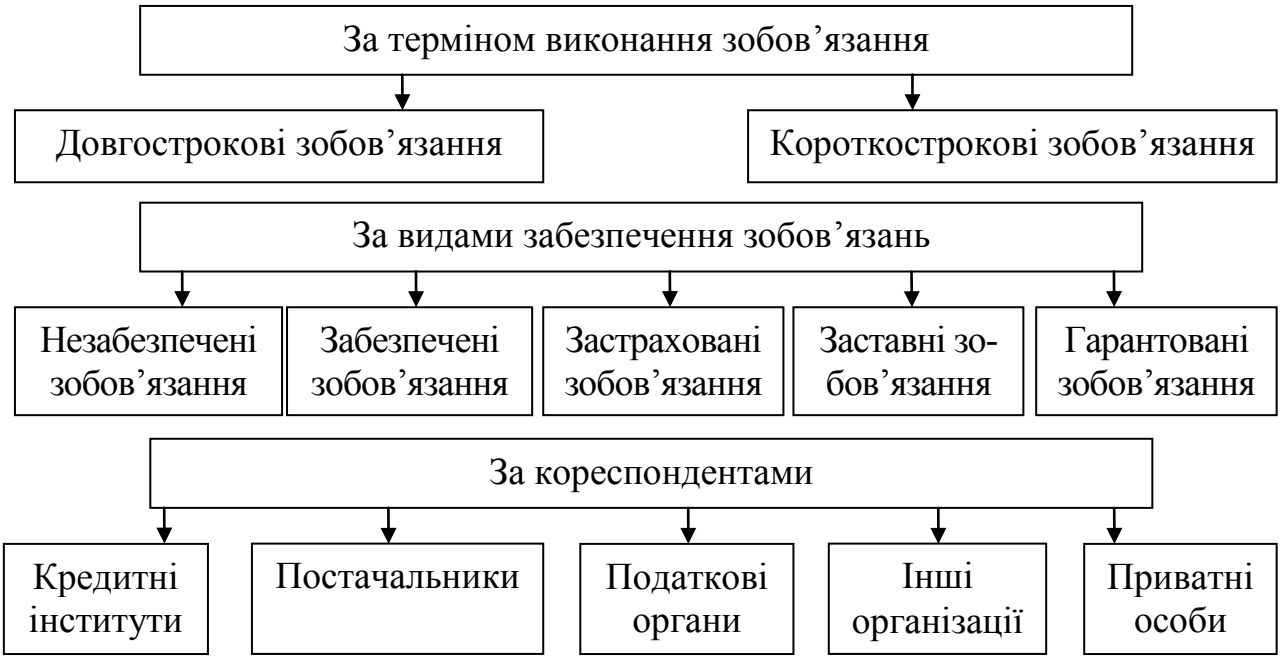

Рис. 1.10. Класифікація зобов'язань для завдань управління

З рисунка 1.10 видно, що узагальнення зобов'язань для завдань управління за термінами виконання зобов'язання, видами забезпечення зобов'язань та за кореспондентами дає уявлення про особливості класифікації кредиторської заборгованості, яку багато авторів називають зобов'язаннями: більше уваги вони приділяють банківським кредитам, а заборгованість за товари, з заробітної плати і податків називають стійкими пасивами і розглядають їх як об'єкт планування і прогнозування.

Економічна сутність кредиторської заборгованості полягає в тому, що це не тільки частина майна організації та установ, як правило кошти, але і товарно-матеріальні цінності, наприклад у зобов'язаннях за товарним кредитом. Як правова категорія кредиторська заборгованість – особлива частина майна установи, що є предметом обов'язкових правовідносин між організацією і її кредиторами. Установа володіє і користується кредиторською заборгованістю, але вона зобов'язана повернути чи виплатити дану частину майна кредиторам, що мають права вимоги на неї. Дана частина майна це борги установи, чуже майно, чужі кошти, що знаходяться у володінні організації-боржника.

Таким чином, кредиторська заборгованість має двоїсту юридичну природу: як частина майна вона належить установі на праві володіння, чи навіть праві власності щодо отриманих позичкових грошей чи речей, визначених родовими ознаками. Або як об'єкт зобов'язальних правовідносин – це борги організації перед кредиторами, які мають право вимагати стягнення від установи зазначеної частини майна.

Провівши аналіз і узагальнивши вищенаведені варіанти класифікації кредиторської заборгованості, пропонуємо систематизувати різні її види з використанням таких класифікаційних ознак (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація кредиторської заборгованості

Ознаки	Кредиторська заборгованість
Термін погашення	Довгострокова
	Поточна
Характер виникнення	Заборгованість, що виникла в ході нормального операційного циклу
	Заборгованість, що не виникає в ході нормального операційного циклу
	Заборгованість, пов’язана з порушенням фінансової дисципліни
Економічний зміст розрахункових операцій	Товарна заборгованість: за продукцію і товари; за послуги; за роботи
	Нетоварна заборгованість: з оплати праці; за господарсько-адміністративними потребами; за податками і зборами; за фінансовими операціями; (за виконавчими листами і т.і.)
Контрагенти	Банки і інші кредитно-фінансові установи
	Постачальники і підрядчики за товари, роботи, послуги
	Покупці за отриманими авансами
	Інші контрагенти: працівники; бюджет; позабюджетні фонди; учасники; за внутрішніми розрахунками; інша
Валюта розрахунків	Національна
	Іноземна
Забезпеченість	Незабезпечена
	Забезпечена: вексель; застава; договір страхування; гарантія
Дотримання умов договору	Заборгованість, термін оплати якої не наступив
	Відстрочена заборгованість
	Заборгованість із продовженим терміном погашення
	Прострочена заборгованість (з терміном погашення що минув)
Імовірність погашення	Нормальна заборгованість
	Сумнівна заборгованість
	Безнадійна заборгованість

Примітка. Розроблено автором за даними [46, с.55]

Таким чином, запропонована в таблиці 1.2 класифікація враховує всі основні ознаки, за якими можна згрупувати види заборгованості.

У зв’язку з тим, що бухгалтерський облік представляє велику частину

інформації для цілей управління, а управління, у свою чергу, має потребу в достовірних даних для оперативних дій і прогнозування вважаємо, що класифікація заборгованості, як одного з об'єктів управління і бухгалтерського обліку, повинна ґрунтуватися на єдиних, уніфікованих підходах до класифікаційних ознак.

1.3. Завдання та особливості використання інформаційних технологій обліку й здійснення розрахунків за податками і платежами

Інформаційні технології, відносяться до категорії дорогих активів як з точки зору придбання, так і володіння ними. Зокрема, більше 70% IT-бюджету, в тому числі ДФС витрачається на підтримку саме інфраструктури – серверів, операційних систем, накопичувачів, мережного обладнання). Парк технічних і програмних засобів формується, як правило, протягом тривалого часу в міру виникнення потреб і вимагає дотримання цілісності та комплексності.

Специфіка обслуговування IT-інфраструктури фіскальної служби здійснюється штатними IT-спеціалістами, і лише в окремих випадках передається в аутсорсинг. Більше уваги приділяється інформаційній безпеці, плануванню витрат і управлінню ліцензіями. Саме тому витрати на підтримку IT-інфраструктури є достатньо великими.

Можна визначити такі переваги, що виникають при застосуванні органами фіскальної служби інформаційних систем і технологій, впровадженні програмного продукту автоматизації обліку, а саме:

− програмний продукт автоматизації обліку можливо швидко ввести в експлуатацію, а при зміні масштабів діяльності та обсягів облікової інформації, підходів до управління чи організації облікових робіт – переналаштувати з мінімальними затратами часу та фінансових ресурсів;

− усі облікові дані реєструються та зберігаються в єдиній інформаційній базі;

− швидкий доступ до інформації для прийняття управлінських рішень;

− широкі можливості для планування діяльності;

− можливість постійного ведення оперативного контролю за податковими надходженнями;

− сучасний ергономічний інтерфейс автоматизованих програм обліку забезпечує доступність засвоєння інформації та високу швидкість роботи для фахівців;

− можливість доступу до інформації через мережу Інтернет.

Також однією з істотних переваг використання інформаційних систем і технологій в обліку ДФС є саме технологічні можливості програмних продуктів, зокрема їх інтеграція з іншими інформаційними «зовнішніми» системами (наприклад, законодавча база, система «клієнт-банк») та обладнанням (наприклад, терміналами збору даних) (рис. 1.11).

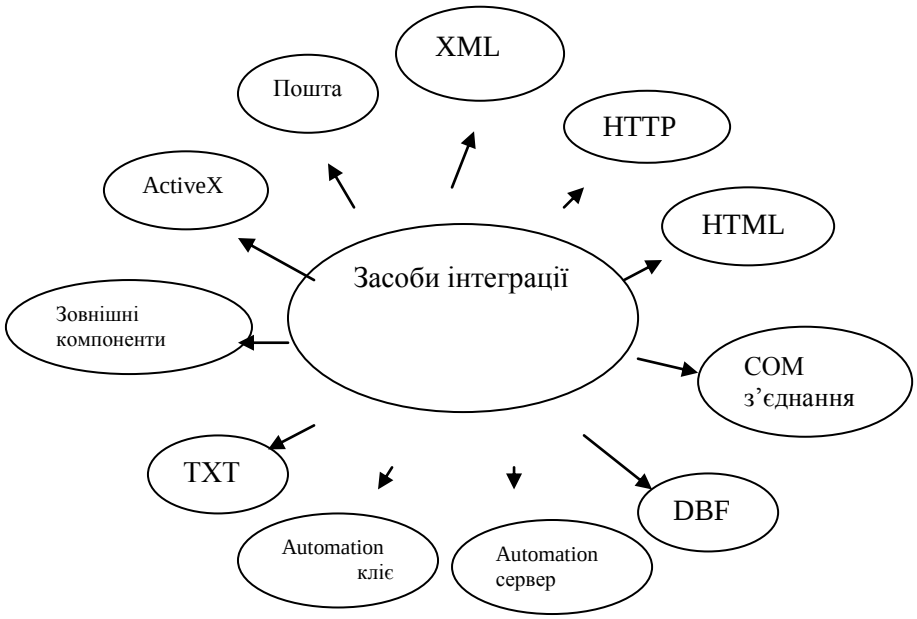

Рис. 1.11. Технологічні можливості інтеграції програмних продуктів з іншими інформаційними системами

Облаштування автоматизованих робочих місць працівників фіскальної служби та активне використання ними сучасний інформаційних технологій у роботі, в тому числі з метою ведення обліку розрахунків за податками і

платежами, сприяє вирішенню низки важливим проблемних питань. В багатьох випадках вважається, що перевагою застосування ІТ (і ця думка цілком виправдана) є уникнення від технічних помилок при обчисленнях. Проте більш детальний перелік переваг є значно ширшим. Загалом, на думку О.М. Охріменко та Т.Б. Воронкової, економічний ефект від впровадження інформаційних технологій можна представити у вигляді схеми [62] (рис. 1.12).

Рис.1.12. Економічний ефект від впровадження інформаційних технологій*

Примітки: джерело [62]

Говорячи про можливості та доцільність впровадження та застосування сучасних інформаційних технологій в обліку розрахунків за податками слід наголосити на деяких особливостях. По-перше, застосування ІТ вимагає належної технічної бази. По-друге, для їх використання необхідні певні технічні знання та вміння. По-третє, сам процес обліку дещо змінює етапи свого здійснення. По-четверте, вартість такого підходу є достатньо великою. Зокрема, наявність ліцензійного програмного забезпечення обходиться при придбанні значними сумами. Більше того, оскільки органи ДФСУ – належать до групи бюджетних установ, таке придбання має проводитися через тендерні закупівлі. В такому разі необхідно чітко врахувати і технічні і вартісні переваги. Однак варто також визнати, що

особливість інформаційних систем і технологій в обліку (ІТО) відображається як перевагами, так і недоліками (рис.1.13).

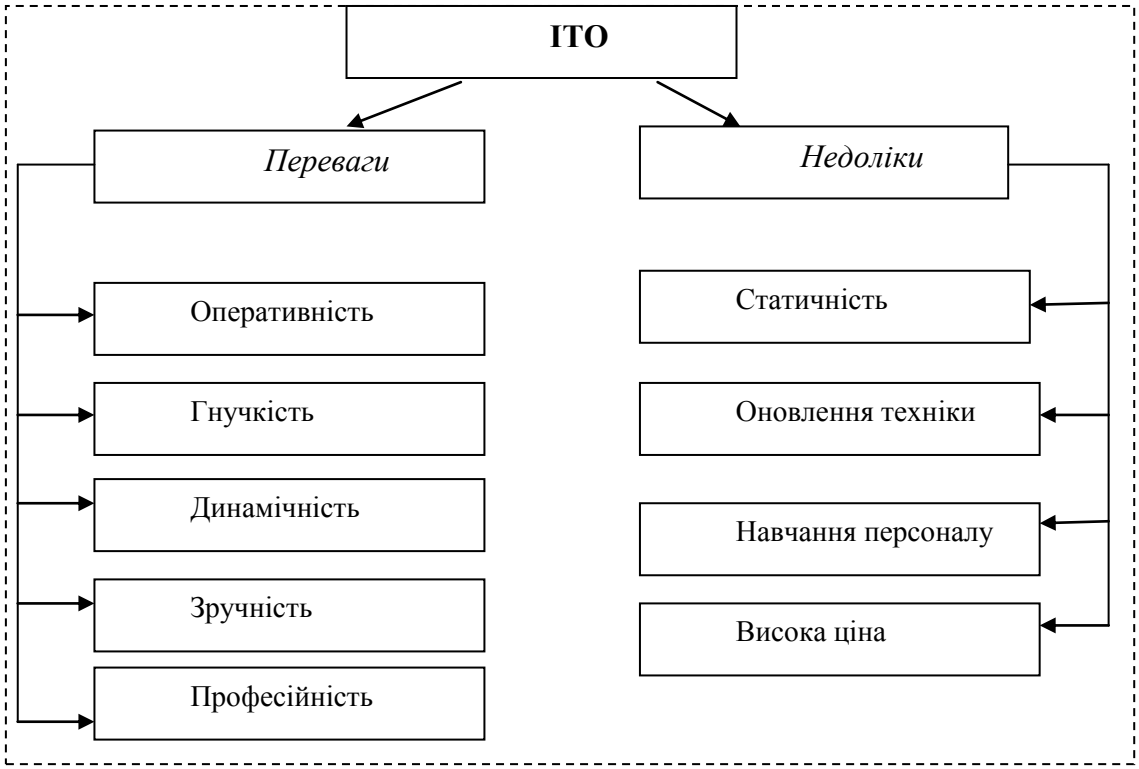

Рис.1.13. Переваги та недоліки інформаційних технологій обліку (ІТО)

Впровадження сучасних технологій в діяльності органів фіскальної служби безсумнівно є позитивним кроком. Сам процес впровадження ІТ можна представити у вигляді схеми (рис.1.14).

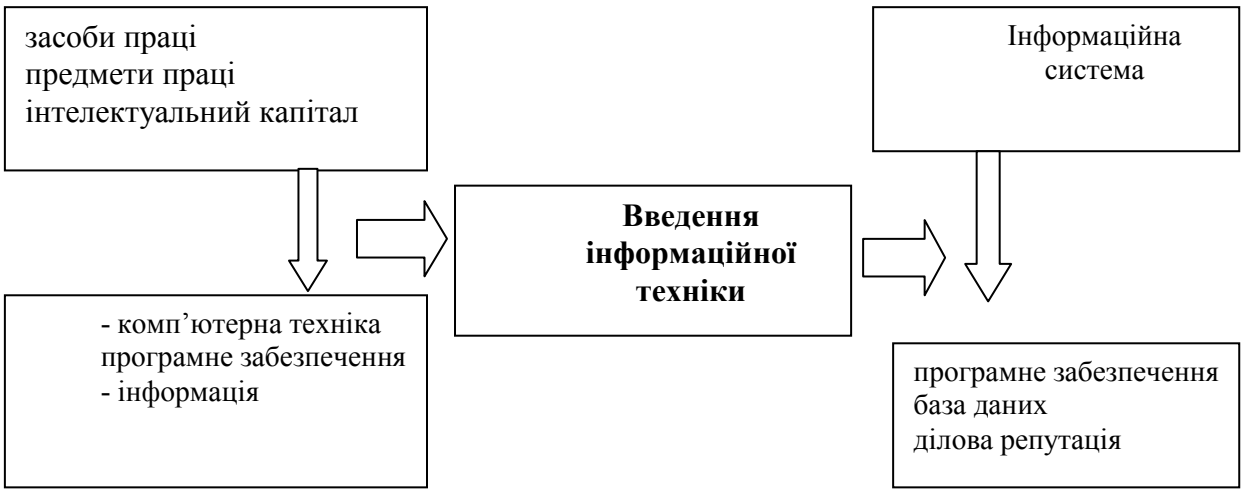

Рис.1.14. Процес впровадження інформаційних технологій в практику

обліку органів ДФС

В результаті проведеного дослідження стало зрозуміло, що без інформаційних технологій в нашому столітті органи фіскальної служби не можуть обходитись. ІТ не тільки допомагають впорядкувати всі дані щодо податків і розрахунків по них, а й допомагають звільнити персонал від рутинної і займаючої багато часу роботи, зробивши цей процес більш швидким, результативним і точним. Поряд з цим, негативні фактори, що роблять використання інформаційних систем бухгалтерського обліку нераціональним подано на рис.1.15.

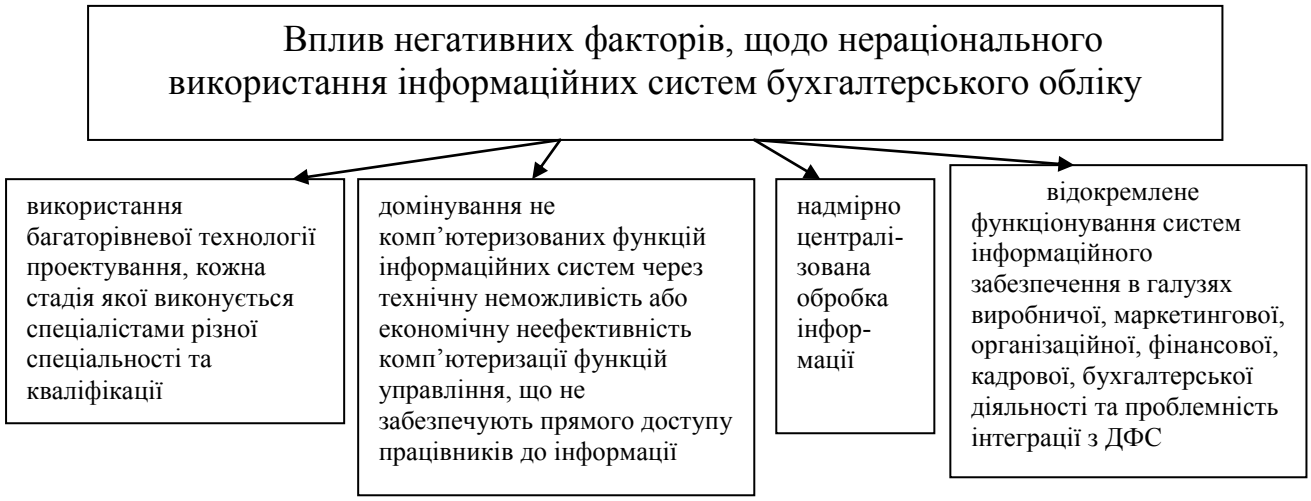

Рис.1.15. Негативні фактори, що роблять використання інформаційних систем бухгалтерського обліку нераціональним

Суттєвою проблемою, яка вимагає значних фінансових затрат з забезпечення захисту баз даних. Зважаючи на вагу інформації, пов'язаної зі сплатою податків і неподаткових платежів, система захисту перебуває під наглядом відповідних інституцій.

В Державній фіскальній службі України сформована й ефективно функціонує в усіх її структурних підрозділах Єдина автоматизована інформаційна система (ЄАІС). Вона поєднує в собі низку програмно-технічних елементів (складових), які необхідні для автоматизації процесів оформлення й сплати податків (здійснення розрахунків за платками і платежами), а також їх контролю. Ця система має ряд підсистем, зокрема

«АІС-податки», «АІС-митниця» (більш нова версія – «АСМО-Інспектор») тощо. Слід зазначити, що названа автоматизована інформаційна система охоплює всі процеси, що пов’язані з діяльністю фіскальної служби. Причому має функціональні можливості, які сприяють більш оперативному управлінню та контролю податками та розрахунками за ними. Що стосується «АІС-митниця» то ця складова єдиної інформаційної системи призначена для проведення митного контролю не лише в Україні, а й на її митних кордонах.

Фахівці відзначають, що розглядувана систему є хорошим функціональним аналогом передових європейських систем оподаткування і митного контролю (оформлення), в тому числі німецької та польської.

Як уже зазначалося, захист даних – важливе завдання, яке покладається на відповідні структурні підрозділи ДФС. Зазвичай це підрозділи, що займаються охороною державної таємниці, технічного та криптографічного захисту. Їх також формують як відповідні однойменні сектори (наприклад, «Сектор охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації») (рис. 1.16).

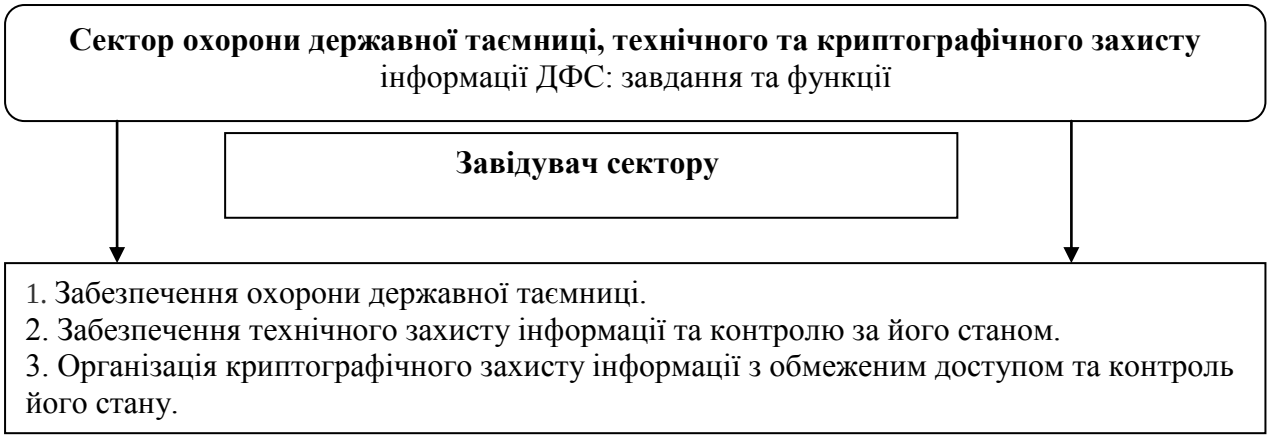

Рис. 1.16. Основні завдання та функції сектору охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації забезпечення охорони державної таємниці

Варто зауважити, що всі подібні підрозділи належать до каденції управління інформатизацією. Вони здійснюють контроль передачі інформації по різних каналах зв’язку, займаються координуванням і організацією робіт,

пов’язаних з комп’ютеризацією, а також діяльністю підпорядкованих їм нижчестоящих ІТ підрозділів і працівників, зокрема в досліджуваному суб’єкті до них належить відділ інформаційних технологій (рис. 1.17)

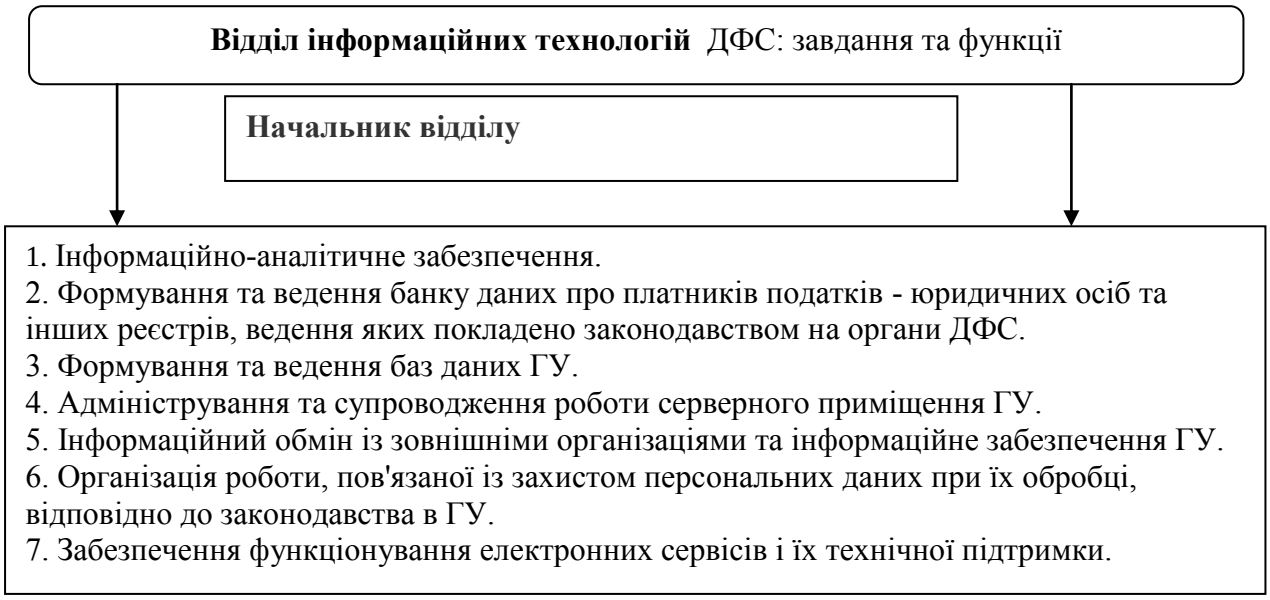

Рис. 1.17. Основні завдання та функції відділу інформаційних технологій ДФС

До інших функцій також належить діяльність, пов’язана з впровадженням програм, аналіз зауважень, передача даних по каналах зв’язку від нижчестоящих органів ДФС вищестоящим і т. ін.

Щодо завдань, пов’язаних з веденням облік розрахунків за податками, вони включають в себе: роботи з впровадження відповідної АІС (наприклад «Податки» чи «Податковий блок»); захист інформації в комп’ютерних системах та її передача для обміну; провадження робіт з забезпечення програмними продуктами; обслуговування АРМ з обліку податків; контроль функціонування складових елементів АІС; супровід програмного забезпечення; збирання та аналіз пропозицій і зауважень з вдосконалення ІС і передача їх до Головного управління; забезпечення своєчасної передачі облікової інформації у вищі інстанції; контроль ефективності застосування ІТ.

Важливою позитивною характеристикою застосування ІТ в обліку розрахунків за податками є функція, що забезпечує оперативний облік

платежів до бюджету. Такий облік провадиться підрозділом обліку й звітності, а саме відповідальним за це працівником органу ДФС. При цьому слід дотримуватися порядку, який визначений згідно законодавства щодо справляння платежів до бюджету.

Завдяки наявності Єдиної ІТ системи обробка комп'ютерних документів з обліку платежів до бюджету, провадиться у мережевій структурі, що належить до одного технологічного процесу. Тобто одночасно здійснюється введення даних, їх контроль і швидке опрацювання документів.

В цьому випадку окрім вищеназваних підрозділів, процес забезпечується підрозділами, що займаються прийманням, обробкою податкової звітності, підрозділами, до функцій котрих належить розрахунок сум податків (чи донарахування неправильно нарахованих податкових зобов'язань), а також відділами обліку і звітності. Решта підрозділів належать до категорії «Користувачі» та мають доступ до облікової інформації через використання відповідних ключів доступу.

Застосування інформаційних технологій позначається на організації та порядку ведення бухгалтерського обліку розрахунків за податками та вимагає відображення проблемних аспектів у положеннях облікової політики. Загалом, слід зазначити, що юридичні аспекти облікової політики передбачають виконання нею наступних функцій:

1) усунення суперечностей в чинному законодавстві;

2) використання облікової політики як способу захисту в судових спорах. Тобто, облікова політика є унікальним засобом для лібералізації системи бухгалтерського обліку, вдосконалення системи регламентації бухгалтерському обліку (в тому числі в умовах його комп'ютеризації) та усунення протиріч діючого законодавства.

Враховуючи вищенаведене, щодо облікової політики в умовах комп'ютеризації обліку розрахунків за податками в органах ДФС можливим є використання такого її алгоритму розробки, який би включав наявність альтернатив комп'ютеризації, обґрунтування вибору того чи іншого її

варіанту тощо (рис. 1.18).

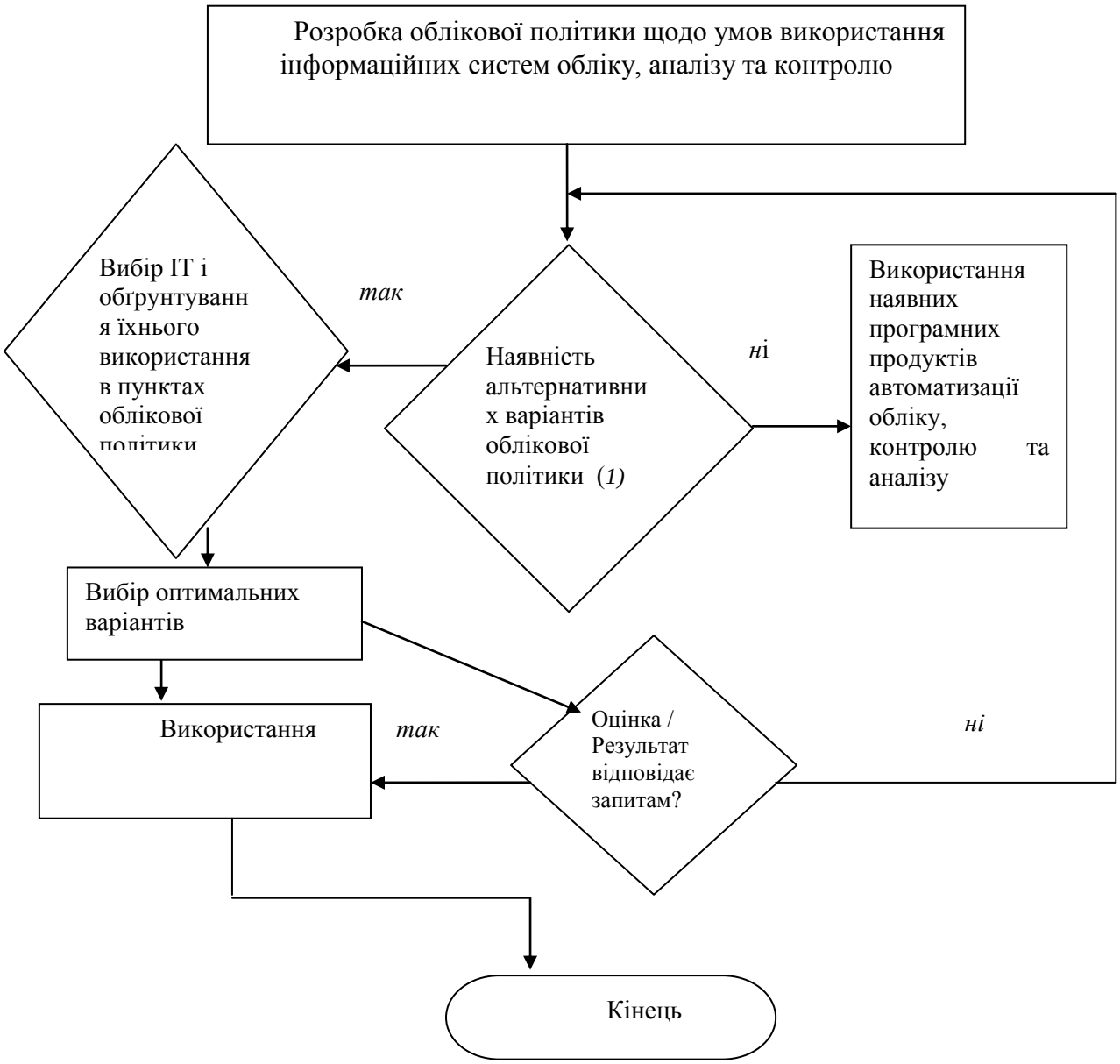

Рис. 1.18. Алгоритм процесу формування облікової політики щодо умов використання інформаційних систем обліку та контролю

Примітки: *(1) - перелік і характеристика програмних продуктів*

Запропонований алгоритм формування облікової політики дозволить враховувати різні умови та особливості, що виникають в умовах автоматизації обліку та здійсненні вибору програмного забезпечення. Також слід сказати, що на ринку програмних продуктів представлено широкий спектр програм з автоматизації бухгалтерського обліку розрахунків за податками і платежами. Відповідно їхні характеристики слід враховувати при формуванні положень облікової політики.

Отже, процедура формування облікової політики за конкретним питанням (об’єктом) полягає у виборі одного варіанту з кількох, що дозволяються законодавчими та нормативними актами, обґрунтуванні вибраного способу, виходячи з особливостей діяльності підприємства, та прийнятті його у якості основи для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Необхідно звернути увагу на те, що обрані методичні прийоми, способи та процедури повинні відповідати особливостям діяльності ДФС, тобто процес формування полягає не лише у їх виборі або розробці, а й детальному аналізі того чи іншого елементу облікової політики.

Висновки до розділу 1

1. Державна фіскальна служба України виступає як центральний орган виконавчої влади який здійснює реалізацію державної економічної політики та діє на засадах консолідації функцій збору податків і соціальних платежів, відповідно несе відповідальність за наповнення державного бюджету. Державна фіскальна служба утворилася в результаті комплексної трансформації податкових і митних органів України з метою забезпечення реалізації державної політики у фіскальній митній сфері і сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування. ДФС відноситься до неприбуткових установ, що відповідно впливає на порядок формування облікової політики, нарахування, сплати, подання звітності за податками та платежами

2. У зв’язку з тим, що бухгалтерський облік представляє велику частину інформації для цілей управління, а управління, у свою чергу, має потребу в достовірних даних для оперативних дій і прогнозування вважаємо, що класифікація заборгованості, як одного з об’єктів управління і бухгалтерського обліку, повинна ґрунтуватися на єдиних, уніфікованих підходах до класифікаційних ознак. Оскільки об’єктом дослідження є розрахунки за податками і платежами установ державного сектора,

систематизовано їхню класифікацію використовуючи підхід, який виділено при побудові Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Розрахунки з бюджетом за податками і зборами; Інші розрахунки з бюджетом; Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування

3. Запропоновано алгоритм формування облікової політики, що дозволить враховувати різні умови та особливості, які виникають в умовах автоматизації обліку та здійсненні вибору програмного забезпечення. Також слід сказати, що на ринку програмних продуктів представлено широкий спектр програм з автоматизації бухгалтерського обліку розрахунків за податками і платежами. Відповідно їхні характеристики слід враховувати при формуванні положень облікової політики.

РОЗДІЛ 2
ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ І ПЛАТЕЖАМИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

2.1. Облікове забезпечення розрахунків за податками і зборами суб'єктів державного сектору

Податкові платежі несуть суттєвий вплив на фінансово-господарську діяльність будь-якого підприємства, не є винятком і суб'єкти державного сектору (СДСЕ).

Особливістю є те, що СДСЕ своє податкове навантаження визначають ще на етапі планування при складанні основного фінансового документу – кошторису, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень[ ]. При цьому керуються Податковим кодексом України [66](ПКУ), у якому визначено види податків та зборів, які сплачують бюджетні установи (СДСЕ), порядок їх справляння, загальні правила адміністрування.

Саме тому врахування особливостей оподаткування СДСЕ у процесі формування кошторису забезпечить правильність розрахунків запланованих видаткових кошторисних показників, їх обґрунтованість та раціональність використання бюджетних коштів.

Незважаючи на те, що бюджетні установи утримуються за рахунок коштів бюджету, у процесі виконання кошторисів саме вони виступають платниками різних податків і зборів(обов'язкових платежів).

ДФС як суб'єкт державного сектору і бюджетна установа є платником таких податків: податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, військового збору, земельного податку, екологічного податку.

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) бюджетні установи нараховують та виплачують працівникам дохід у вигляді заробітної плати та інших виплат (оподатковуваний дохід)(ст. 164 ПКУ[66]) і відповідно виступають податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб.

До доходів у вигляді заробітної плати відноситься основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються(надаються) платнику податків у зв'язку з відносинами трудового найму. До заробітної плати належать і окремі виплати, які не входять до фонду оплати праці, зокрема лікарняні, які повністю або частково компенсують заробітну плату.

З 1 січня 2015 року в Україні набрало чинності НП(с)БОДС 132 «Виплати працівникам». Відповідно до нього розрізняють (рис.2.1) наступні виплати працівникам.

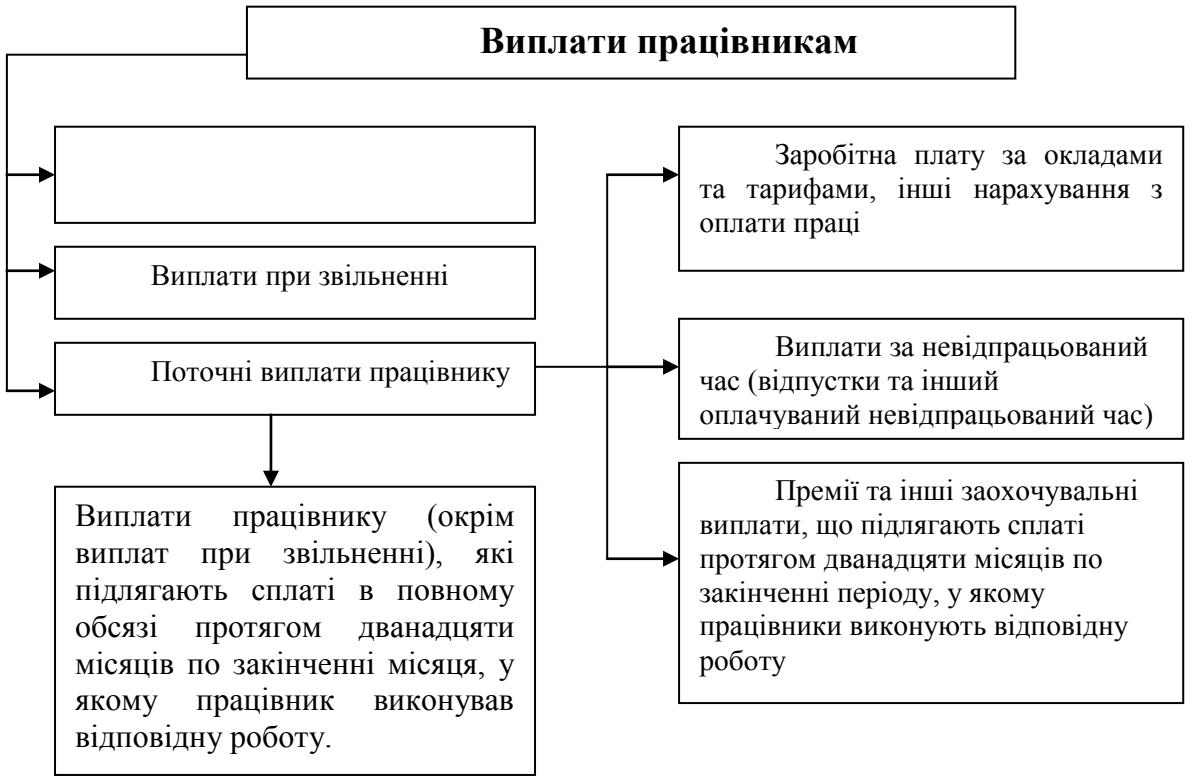

Рис. 2.1. Виплати працівникам згідно НП(с)БОДС 132 «Виплати працівникам»

Очевидно, що кожна установа, залежно від особливостей її діяльності та нормативно-правової бази, самостійно розробляє структуру і види виплат.

Так, для управління ДФС головними видами виплат є посадовий оклад, нарахований за відпрацьований час відповідно до встановлених норм праці. Крім того, має можливість встановлювати різні види виплат: надбавка за складність та напруженість в роботі; надбавка за вислугу років, доплата за науковий ступінь. Структура видатків на заробітну Головного управління ДФС у Тернопільській області наступна (рис. 2.2).

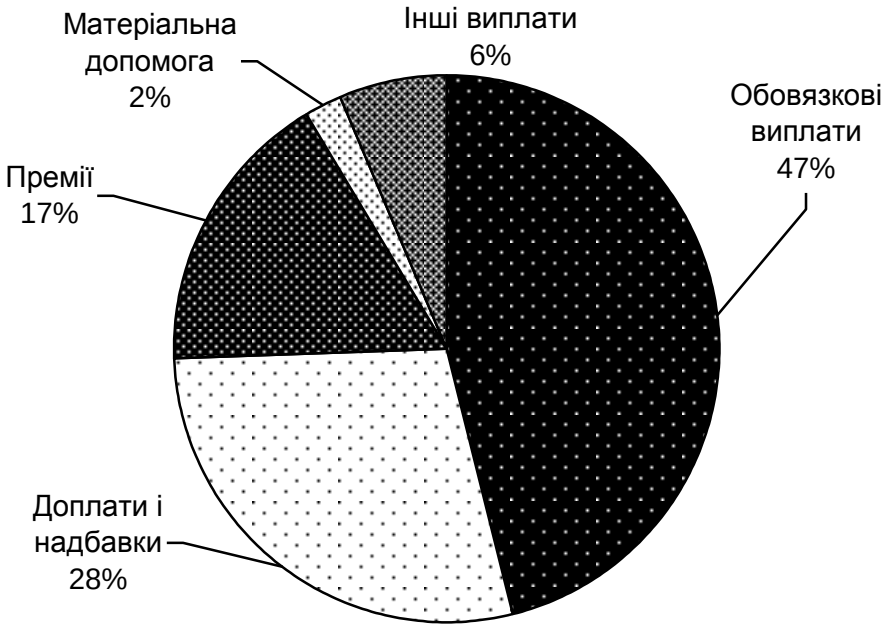

Рис.2.2. Структура видатків на заробітну плату ГУ ДФС у Тернопільській області.

Як свідчать дані рис. 2.2. основну частку видатків в структурі заробітної плати складають обов'язкові виплати – 47% та доплати і надбавки – 28%.

Зазначені виплати є об'єктом оподаткування ПДФО та військовим збором. З 01.01.2016 р. відповідно до Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» введена єдина ставка ПДФО 18 %. Відповідно за цією ставкою оподатковуються і доходи, одержані, у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і

винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами. Виходячи із зазначеного, заробітна плата (оклад, матеріальна допомога, додаткові виплати) є об’єктом оподаткування ПДФО. Методика розрахунку сум ПДФО(порядок визначення бази оподаткування ПДФО та застосування ставок ПДФО) аналогічна до будь-якого іншого підприємства(незалежно від форм власності). Порядок розрахунку ПДФО систематизовано на рис. 2.3.

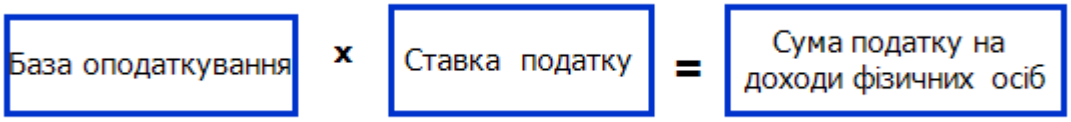

Рис. 2.3. Розрахунок ПДФО

Однак у 2016 році застосовувалась податкова соціальна пільга, із врахуванням прожиткового мінімуму для працездатної особи (який складає 1378 грн.) і з 01 січня 2016 податкова соціальна пільга (ПСП) отримала такі розміри:

01) 100 % = 689 грн.;

02) 150 % ПСП = 1033,50 грн.;

03) 200 % ПСП = 1378,00 грн.

Згідно із нормами ПКУ податкова соціальна пільга у 2016 році застосовуватися до доходів найманих працівників у вигляді зарплати або прирівняних до зарплати виплат, якщо цей розмір доходу не перевищив прожиткового мінімуму, визначеного для працездатних осіб станом на 01 січня 2016, помноженого на коефіцієнт 1,40 та округленого до найближчих 10 грн. Таким чином, податкова соціальна пільга у 2016 році може застосовуватися до максимального розміру доходу фізичної особи = 1378 * 1,4 ≈ 1930 грн.

Зауважимо, що перерахування (сплата) податку на доходи фізичних осіб здійснюється за тим кодом економічної класифікації видатків бюджету, за яким здійснюється виплата доходу фізичної особи, тобто для фіскальної служби за КЕКВ 2110 «Заробітна плата» і виплати за цим кодом є

захищеним. Це означає, що виплати на заробітну плату здійснюють першочергово разом з перерахуванням до фондів обов'язкових платежів.

Видатки пов'язані заробітною платою відносять до категорії "Оплата праці працівників бюджетних установ" код економічної категорії видатків 2110 [52, с.187], а видатки пов'язані з нарахуванням на заробітну плату – на код економічної категорії видатків 2120 "Нарахування на заробітну плату". Ця категорія включає в себе нарахування на фонд оплати праці працівників бюджетних установ ЄСВ, ставка якого становить – 22%.

Категорія "Оплата праці працівників бюджетних установ "включає в себе – код 2111 "Заробітна плата" – заробітну плату за встановленими окладами, ставками або розцінками всіх штатних працівників; оплату праці за трудовими угодами; надбавку за вислугу років; доплату за ранг, надбавки та доплати обов'язкового характеру; надбавки, що носять стимулюючий характер; премії; матеріальну допомогу, в тому числі на випадок нещасного випадку, хвороби, оздоровлення та в інших випадках за рішенням адміністрації відповідно до чинного законодавства [57, с.128].

3 серпня 2014 року в Україні Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 р. № 1621-VII, до кінця року запроваджено новий загальнодержавний збір – військовий, який стягуватиметься за ставкою 1,5% з доходів фізичних осіб у формі заробітної плати. Введення нового збору, особливості його обліку та звітності одне з найбільш актуальних питань бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Розглянемо особливості його нарахування.

Платниками військового збору є:

- фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент.

Об‘єктом оподаткування військовим збором є доходи фізичних осіб у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику. При цьому оподаткуванню військовим збором підлягають лише ті доходи за цивільно-правовими договорами, які відносяться до фонду оплати праці.

При цьому за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету військового збору з доходів у вигляді заробітної плати відповідальним є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку. Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету військового збору з інших доходів, є податковий агент.

Нарахування зарплати за місяць по кожній особі та утримання з заробітної плати узагальнюється в розрахунково-платіжній відомості, в якій вказуються табельні номери, прізвища, ім'я та по-батькові працівників, сума нарахованої зарплати, утримань та сума до видачі. За цим документом видається зарплата за другу половину місяця.

Не нарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Також, відповідно до Кодексу про адміністративні правопорушення передбачена відповідальність у вигляді попередження або накладення штрафу у розмірі від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Таким чином, можемо зробити висновки, що військовий збір – це тимчасовий збір, викликаний сучасними умовами існування української держави.

В обліку нарахування ЄСВ, ПДФО та військового збору відображають настуканим чином. При нарахуванні на заробітну плату за рахунок коштів загального фонду складають таке бухгалтерське проведення: Дт 801

“Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи” Кт 651 “Розрахунки з пенсійного забезпечення” (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків по обліку оплати праці в ГУ ДФС Тернопільської області за грудень 2016 року

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітну плату	801	661	1500000
Нарахований єдиний соціальний внесок на суми нарахованої заробітної плати	801	651	330000
Утримано податок на доходи фізичних осіб	661	641/1	270000
Утримано військовий збір	661	641/2	22500
Утримано профспілкові внески	661	666	15000

Як свідчать записи у табл. 2.1. для деталізації розрахунків за податками, які утримуються із заробітної плати пропонуємо відкривати субрахунки 641/1 – розрахунки за податками (ПДФО), 641/2 – розрахунки за податками (військовий збір)

Наступним податком, який сплачують органи ДФС служби є екологічний податок. До платників даного податку відносять суб’єктів господарювання, юридичних осіб, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються [66] :

− викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;

− скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об’єкти;

− розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);

− утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);

− тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк [66].

ДФС сплачує екологічний податок лише за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення. Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення визначені ПКУ[66] (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Ставки екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення

Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тонну
Азоту оксиди	1968,65
Аміак	369,22
Ангідрид сірчистий	1968,65
Ацетон	738,45
Бенз(о)пірен	2506116,51
Бутилацетат	443,40
Ванадію п'ятиокис	7384,48
Водень хлористий	74,17
Вуглецю окис	74,17
Вуглеводні	111,26
Газоподібні фтористі сполуки	4874,09
Тверді речовини	74,17
Кадмію сполуки	15581,58
Марганець та його сполуки	15581,58
Нікель та його сполуки	79387,98
Озон	1968,65
Ртуть та її сполуки	83449,45
Свинець та його сполуки	83449,45
Сірководень	6326,80
Сірковуглець	4111,45
Спирт н-бутиловий	1968,65

продовження табл. 2.3

Стирол	14375,55
Фенол	8935,54
Формальдегід	4874,09
Хром та його сполуки	52850,62.

Розрахунок екологічного податку здійснюється наступним чином (табл. 2.4)

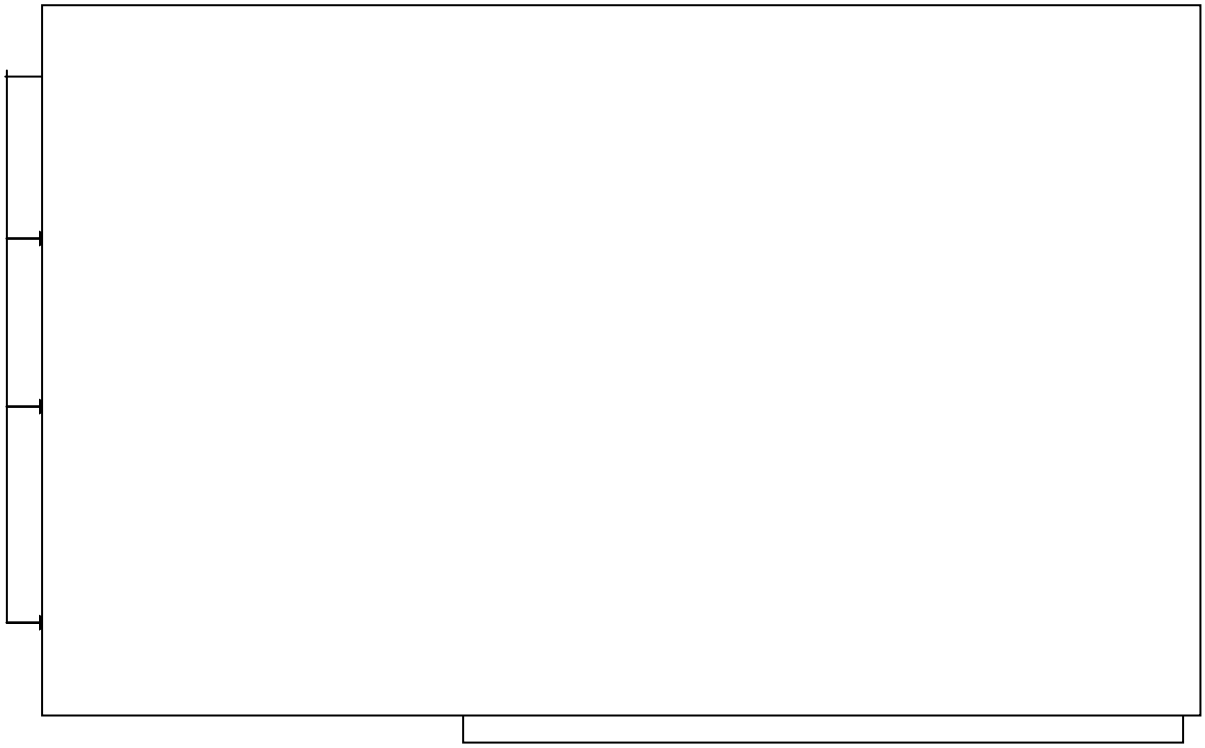

Рис. 2.4. Порядок розрахунок екологічного податку

Відповідно до зазначеного порядку ГУДФС у Тернопільській області Розрахунок екологічного податку проводить наступним чином (табл. 2.3)

Таблиця 2.3

Розрахунок екологічного податку у ГУДФС у Тернопільській області

№ з/п	Код забруднюючої речовини	Фактичний обсяг викидів, тонн	Ставка податку	Величина (к.3х к. 4)
1.	243.1.001. Азоту оксиди	0,323	1968,65	635,87
2.	243.1.009 Водень хлористий	0,06	74,17	4,45
3.	243.1.012 Вуглецю окис	0,003	74,17	0,22
	Всього податкове зобов’язання			640,54

Таким чином, за даними таблиці 2.3. установа має сплатити 640, 54 грн. екологічного податку за 4 квартал 2016 року.

В обліку нарахування та сплата екологічного податку буде відображена наступним чином: дебет 801 «Видатки загального фонду» кредит 641/3 «Розрахунки за податками (екологічний податок)», а сплата податку дебет 801 «Видатки загального фонду» кредит 321 «Реєстраційні рахунки».

Податок на додану вартість(надалі – ПДВ). Більшість операцій, здійснюваних бюджетною установою, звільнені від оподаткування податком на додану вартість або оподатковуються за нульовою ставкою. Але у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 1000 тис. грн. (без урахування ПДВ), бюджетна установа зобов'язана зареєструватися як платник податку в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням. За бажанням бюджетна установа може також і добровільно зареєструватися платником ПДВ. До бюджету платник сплачує різницю між податковим зобов'язанням та податковим кредитом. Сплата податку на додану вартість, який включений до ціни товарів, робіт і послуг, здійснюється за тим кодом економічної класифікації видатків бюджету, за яким здійснюється основний платіж, або за кодом економічної класифікації видатків бюджету 2800 «Інші поточні видатки», якщо сплата податку відноситься до податкового кредиту платника податку [15]. Необхідно відмітити, що ГУДФС у Тернопільській області не є платником даного податку.

ГУДФС у Тернопільській області є платником плати за землю. Плата за землю – це одна із складових податку на майно (п.п. 265.1.3 ПКУ) та є місцевим (п.п. 10.1.1 ПКУ), а не загальнодержавним (як це було до 2015 року.

Об'єктами оподаткування земельним податком є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, а також земельні частки (паї), які

перебувають у власності (п. 270.1 ПКУ). База оподаткування по-різному визначається для земельних ділянок, залежно від того, чи було проведено їх нормативну грошову оцінку. Також в залежності від цього застосовуються ставки земельного податку (рис. 2.5).

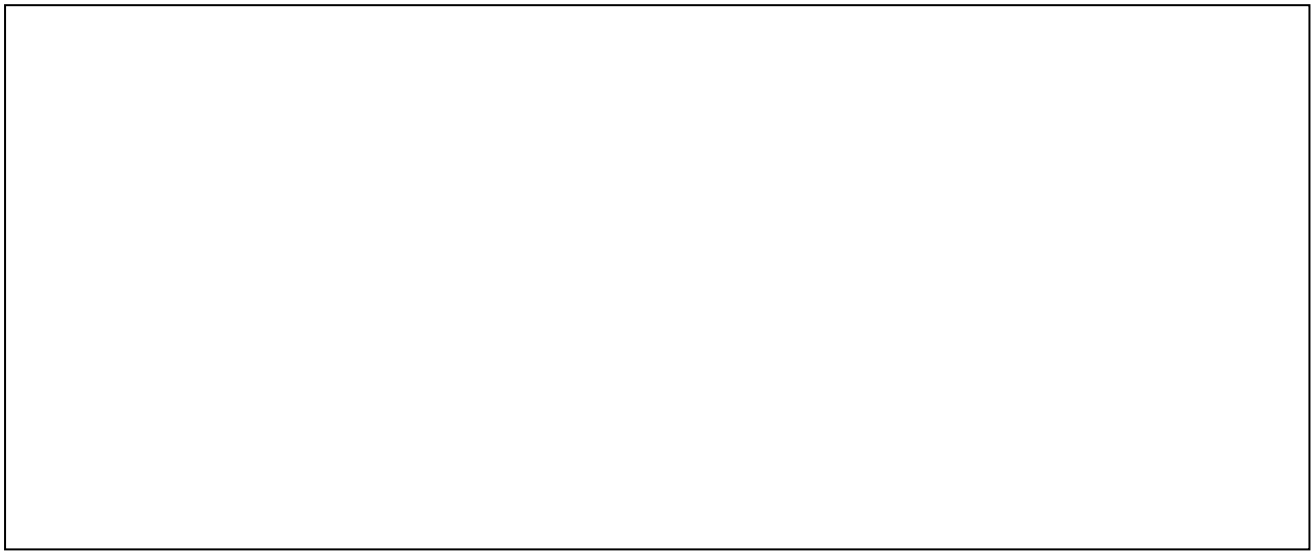

Рис.2.5. База і ставки земельного податку відповідно до ПКУ

Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки (обрахований згідно з п. 289.2 ПКУ) станом на 1 січня 2016 року становить 1,433. Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру (п. 286.1 ПКУ)

Однак перехід земельного податку до розряду місцевих спричинив певні колізії, оскільки конкретні значення ставок земельного податку встановлюються рішенням органів місцевої влади. Законодавством

визначено, що органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передує звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам (п. 284.1 ПКУ) [66].

Розрахунок плати за землю ГУДФС у Тернопільській області проведемо у табл.2.4.

Таблиця 2.4

Розрахунок плати за землю ГУДФС у Тернопільській області на 2016 рік

№ з/п	Серія та номер документа	Площа	Нормативна грошова оцінка	Ставка податку (1%)	Річна сума	Розмір пільги	Сума пільги	Річна сума податку
1.	ТР 24	0,6518	5989443,61	1	39039,19	100	7501,11	1538,08
2.	ТР 45	0,2864	3177641,10	1	9100,76	100	8803,88	296,88
3.	АР 17	0,0485	3177641,10	1	1541,16	100	1541,16	-
4.	ЯЯ29	0,3200	3196076,22	1	10227,44	100	10227,44	-
		1,3067			59908,55		28073,59	1834,96

Необхідно відмітити, що сума 1834,96 грн. повинна сплачуватись рівними частинами щомісяця у сумі 152,91 грн. В обліку дана операція відображатиметься такими записами: дебет 801 «Видатки загального фонду» кредит 641/4 «Розрахунки за податками (земельний податок)», а сплата податку дебет 801 «Видатки загального фонду» кредит 321 «Реєстраційні рахунки».

Підсумовуючи відмитим, що земельний податок є місцевим податком, який сплачують власники земельних ділянок і постійні землекористувачі. Ставки земельного податку встановлюються у відсотках до нормативної грошової оцінки земельної ділянки (або одиниці площі ріллі) залежно від того, чи проведено нормативну грошову оцінку ділянки, за яку звітує платник. Ці ставки своїми рішеннями встановлюють органи місцевої влади. Пільги зі сплати земельного податку встановлено ст. 281 і ст. 282 ПКУ. Крім цього, органи місцевої влади мають право встановлювати додаткові пільги.

Платники земельного податку звітують і сплачують земельний податок за поточний рік (а не за попередній, як у випадку з більшістю податків).

Сплата усіх податків і зборів, за винятком податку на додану вартість та на доходи фізичних осіб, здійснюється за кодом економічної класифікації видатків бюджету 2800 «Інші поточні видатки» [7].

Таким чином, із вищевикладеного матеріалу можемо зробити наступні висновки: по-перше, бюджетні установи несуть доволі велике податкове навантаження (особливо у частині ЄСВ та ПДФО); по-друге, необхідно враховувати особливості оподаткування установи при обґрунтуванні кошторисних показників, що дозволить більш раціонально використовувати бюджетні кошти.

2.2. Формування звітності за податками і платежами

Утримуються бюджетні установи за рахунок коштів загального та спеціального фондів Державного бюджету України або місцевих бюджетів. Бюджетні установи мають право вести діяльність виключно в межах асигнувань, затверджених кошторисами і планами асигнувань, дотримуючись фінансово-бюджетної дисципліни і максимальної економії матеріальних засобів і грошових коштів. Результати фінансово-господарської діяльності бюджетні установи в обов'язковому порядку відображають документально, складаючи різні види та форми звітності.

Бухгалтерська звітність – завершальний етап облікового процесу, що ґрунтується на даних синтетичного та аналітичного обліку установи і відображає майновий та фінансовий стан. Своєчасно та правильно складена та подана звітність характеризує стан бюджетної установи, компетенцію та відповідальність її керівництва.

Доходи бюджетної установи, як неприбуткової установи, звільняються від обкладання податками за умови, що надані нею платні послуги пов'язані зі статутною діяльністю і надходження та видатки за ними включено до її кошторису відповідно до вимог ст. 157.2 Податкового кодексу [3].

Стосовно установ державного сектору (бюджетних) законодавством передбачено значний перелік пільг під час визначення бази оподаткування. Держава для них надає значну кількість пільг, що, однак, не позбавляє необхідності складання звітів, визначення суми наданих пільг та розкриття напрямів їх використання. Відповідно до посадових інструкцій та наказу про облікову політику складання та подання звітності проводиться спеціалістами, що відповідають за правильність нарахування та своєчасність сплати податків, платежів, внесків та зборів. До моменту складання податкової звітності в установі проведено організаційні заходи по реєстрації установи як платника податків, організації обліку нарахування та сплати податків і зборів та складання податкової звітності, як зображено на рис.2.6 .

Рис. 2.6. Організаційні етапи формування податкової звітності ГУДФС у Тернопільській області

На рис. 2.6. систематизовано основні організаційні етапи формування податкової звітності СДСЕ, при цьому форми звітності зазначені на рис. 2.6. формуються ГУ ДФС у Тернопільській області.

Податкова звітність складається на підставі даних обліку та дає

інформацію про стан розрахунків з бюджетом за податками та зборами. Донарахування і сплати будь-якого виду податку чи збору (обов'язкового платежу передбачають здійснення належним чином розрахунку і обліку, результати яких відображаються у відповідній формі податкової звітності.

Податкова звітність являє собою сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення і здачі документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету.

Залежно від терміну подання податкова звітність поділяється на: місячну, квартальну та річну. Відповідно до вимог Податкового Кодексу України існують такі терміни подання податкової звітності [3]:

а) календарний місяць – протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

б) календарний квартал або календарне півріччя – упродовж 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

в) календарний рік – протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

До Центру обслуговування платників подається також інформація про нарахування та сплату єдиного соціального внеску та військового збору за новими формами звітності.

Форми податкової звітності розробляються та затверджуються наказами під час затвердження інструкції про порядок обчислення та сплати відповідного податку чи збору, що оновлюються у разі зміни [2].

Податкова звітність містить такі обов'язкові відомості:

1) ідентифікаційний код платника податку;

2) повне найменування платника податку, відомості про його місцезнаходження;

3) період, за який подається звіт, розрахунок, декларація чи дата, станом

на яку подається звітність;

4) дату подання до податкового органу податкової звітності;

5) розмір бази оподаткування;

6) суму і розмір витрат і пільг;

7) суму, що не оподатковується податком;

8) ставку оподаткування;

9) суму податку, що підлягає сплаті;

10) підписи керівника і головного бухгалтера, печатка;

11) відмітка центру обслуговування платників про прийняття звітності[ ].

Інформація для складання податкової звітності отримується з даних бухгалтерського обліку в залежності від вимог звіту, декларації чи розрахунку. Та основними джерелами інформації для складання звітності будуть книга «Журнал- Головна», картки аналітичного обліку доходів, видатків [15]. Звітний документ підписується керівником та головним бухгалтером, факт подання в податкову службу засвідчується підписом спеціаліста Центру обслуговування платників за територіальним підпорядкуванням.

Контроль за виконанням розрахунків та оплати залишається на керівникові фінансової служби установи. Подання звітності до державної податкової служби відбувається через електронну пошту та підтверджується на магнітних та паперових носіях.

Складання та подання податкової звітності регулює податкове законодавство України. Платник податків, що не подає податкову звітність у строки, визначені законодавством, допускає неповне сплачення нарахованих платежів та зборів, сплачує штраф за кожне таке неподання, його затримку або неповну сплату. Відповідальність за неподання, несвоєчасне подання або наведення недостовірних даних щодо нарахованих та сплачених доходах та податках передбачена ст. 119 п. 2 Податкового кодексу та становить 510 грн. за вперше виявлені порушення. За інші види порушень та повторно вчинені неправомірні дії платника податку штрафні

санкції передбачено в статтях глави 11 Податкового кодексу [3].

Якщо розглядати форми звітності, які формує ДФС у Теронпільській області, то специфічним звітом є Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації. Наказ про формування Звіту затверджений Мінфіном України від 17.06.2016 р. № 556. Ця форма Звіту передбачає:

− заповнення лише тих показників, які відображають особливості діяльності неприбуткової організації в залежності від закону, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

− відображення податкового зобов'язання з податку на прибуток у разі нецільового використання отриманих коштів та/або розподілу доходів (прибутків) організації серед засновників (учасників), її членів, працівників, членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;

− поле для місячного податкового (звітного) періоду (для подання Звіту у разі недотримання вимог п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу);

− поле «Відомості про одночасне подання до звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації форм фінансової звітності» (заповнюється у разі подання фінансової звітності за бажанням неприбуткової організації);

− відображення у додатку ГД до рядків 1.15.2 ГД, 2.6.2 ГД та 3.1 ГД Звіту даних митної декларації за ввезеним товаром та показників нецільового використання гуманітарної допомоги.

Щодо подання Звіту за новою формою неприбутковими організаціями, які дотримались вимог п. 133.4 ст. 133 Кодексу Звіт подається неприбутковими підприємствами, установами, організаціями, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу та внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій, у строки, передбачені для подання податкової декларації з податку на прибуток підприємств (п. 46.2 ст. 46 Кодексу). Неприбуткові організації, які не порушували вимог Податкового кодексу, подають звіт за базовий податковий (звітний) період – календарний

рік протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. При цьому такі неприбуткові організації Звіт за звітні податкові періоди, що дорівнюють «І кварталу», «Півріччю», «Трьом кварталам», не подають. Подання фінансової звітності разом зі Звітом здійснюється за бажанням неприбуткової організації. При цьому у відповідних клітинках поля «Відомості про одночасне подання до Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації форм фінансової звітності» Звіту робиться позначка «+» про подання відповідних форм фінансової звітності.

Порядок складання Звіту Звіт складається у порядку, визначеному ст. 48 Податкового кодексу для складення податкової декларації, за формою, затвердженою наказом № 553, у грн. Дані, наведені у Звіті, повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку та відповідати вимогам щодо складання податкової звітності. Достовірність даних підтверджується підписами керівника (уповноваженої особи) неприбуткової організації і головного бухгалтера (особи, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання Звіту до контролюючого органу) та засвідчується печаткою (за наявності). Способи, якими можна скористатися при поданні Звіту, є загальними для подання податкової декларації до контролюючих органів та наведені у п. 49.3 ст. 49 Кодексу. Звіт складається із заголовної, основної частини та додатків, які є невід'ємною частиною Звіту. У загальній частині Звіту зазначаються: тип документа (звітний, звітний новий, уточнюючий); звітний (податковий) період, за який він подається. Відмітка у новому полі для місячного податкового (звітного) періоду здійснюється у разі порушення неприбутковою організацією вимог п. 133.4 ст. 133 Кодексу. Повідомлено, що у разі якщо неприбутковою організацією виявлено помилку у раніше поданому Звіті, така організація має право подати: Звіт з позначкою «звітний новий» – у разі подання такого Звіту в терміни, визначені п. 49.18 ст. 49 Кодексу для подання податкової декларації; Звіт з позначкою «уточнюючий» – у разі його подання після строку, визначеного п. 49.18 ст.

49 Кодексу. Внесення змін до поданого Звіту здійснюється у порядку, визначеному ст.50 Податкового кодексу для внесення змін до податкової звітності. Звіт з позначками «звітний новий» та «уточнюючий» повинен містити повну інформацію про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за звітний (податковий) період. Крім того, у заголовній частині Звіту зазначається: повне найменування неприбуткової організації згідно з реєстраційними документами; код за ЄДРПОУ (неприбуткові організації, які не мають коду, зазначають реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючим органом); код виду економічної діяльності (КВЕД); податкова адреса неприбуткової організації; номер телефону та факс; дата та номер рішення контролюючого органу про внесення неприбуткової організації до Реєстру; ознака неприбуткової установи (організації); найменування контролюючого органу, до якого подається Звіт. Основна частина Звіту складається з двох частин (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Інформація, відображена у звіті про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (ГУДФС у Тернопільській області) за 2016 рік

№ з/п		Код рядка	сума, грн.
1.	Доходи неприбуткової організації :	1	30835546
	фактично одержане фінансування бюджетної установи за загальним фондом	1.1	30301939
	залишки коштів бюджетної установи, що перейшли з попереднього року	1.2	324065
	доходи, одержані бюджетною установою, що зараховані на рахунки спеціального фонду цієї установи згідно із затвердженим кошторисом	1.3	209542
2.	Видатки неприбуткових організацій	2	30518536
	сума видатків бюджетних установ за загальним фондом відповідно до затвердженого кошторису	2.1	30301939
	сума видатків бюджетних установ за спеціальним фондом відповідно до затверджених кошторисів	2.2	216597

Таким чином , у першій частині звіту, фрагмент якого наведено у табл. 2.5. відображають доходи та видатки установи здійснені у межах кошторисних призначень, і у 2016 році у ГУДФС у Тернопільській області складали відповідно за загальним фондом – 30301939 грн., а за спеціальним враховуючи залишки коштів на початок року доходи склали – 533607 грн., а видатки 216597 грн.

Частину І Звіту заповнюють всі неприбуткові організації незалежно від того, дотримались вони вимог, визначених п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу, чи ні. У рядках 1.1 – 1.16 відображаються доходи, одержані неприбутковими організаціями, а у рядках 2.1 – 2.6 – суми видатків. При цьому у зазначених рядках показники заповнюються з урахуванням особливості діяльності неприбуткової організації відповідно до закону, що регулює діяльність такої неприбуткової організації.

Таким чином, Звіт має для всіх неприбуткових установ уніфіковану форму: для цього всі види доходів згруповані в один загальний підрозділ «Доходи неприбуткової організації». Форма Звіту має просту та логічну структуру без виділення доходів за окремими ознаками неприбутковості, що спрощує заповнення Звіту. Отже:

1) у Звіті значно зменшена кількість рядків і кожна неприбуткова організація заповнює відповідні рядки залежно від своєї діяльності та від виду отриманих доходів;

2) у підрозділі «Видатки неприбуткової організації» також немає окремих рядків для відображення витрат залежно від виду діяльності і окремих підрозділів для бюджетних установ та інших неприбуткових організацій. Тому кожна неприбуткова організація заповнює відповідні рядки залежно від здійснених видатків;

3) передбачені окремі рядки у частині ІІ Звіту для відображення податкового зобов’язання з податку на прибуток у разі нецільового використання отриманих коштів, а також отримання доходів (прибутків) або їх частини, що були розподілені серед засновників (учасників), членів

неприбуткової організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов’язаних з ними осіб;

4) у Звіті передбачено окремий розділ «Виправлення помилок», який заповнюють у разі самостійного виправлення помилки шляхом уточнення показників Звіту відповідно до ст. 50 ПКУ. Також є рядки для відображення штрафів 5 % і 3 % та пені у разі виправлення помилки, яка призвела до недоплати податку на прибуток за попередній звітний період. У випадку виправлення помилок подають додаток ВП, у якому наводиться інформація про такі виправлені помилки.

5) у формі Звіту передбачені комірки для відображення Відомостей про одночасне подання до Звіту форм фінансової звітності. Для їх відображення у відповідних комірках залежно від форм фінзвітності, які подають неприбуткові організації, потрібно проставити позначку «+». Неприбуткові організації подають фінансову звітність разом зі Звітом лише у разі недотримання такою організацією вимог, визначених п. 133.4 ПКУ.

Наступною формою звітності, яку формує установа є податкова декларація з екологічного податку, базовим податковим періодом є календарний квартал. Платники податку складають податкові декларації за встановленою формою, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації (п. 250.2 ст. 250 Податкового кодексу). Оскільки ГУ ДФС у Тернопільській області сплачує податок лише за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, то вона подає цей звіт за місцем розміщення стаціонарних джерел.

До Податкової декларації екологічного податку додаються шість додатків, які є її невід’ємною частиною, відповідно ДФС у Тернопільській області подається лише додаток № 1 Розрахунок за викиди забруднюючих

речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення (рис.2.7)

№ з/п	Показник	величина
4	Податкове зобов'язання з екологічного податку	
4.1.	Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення	640,54

Додаток 1

Розрахунок за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення

№ з/п	Код забруднюючої речовини	Фактичний обсяг викидів, тонн	Ставка податку	Величина (к.3х к. 4)
4	Всього податкове зобов'язання			640,54
4.1	243.1.001.	0,323	1968,65	635,87
4.2	243.1.009	0,06	74,17	4,45
4.3	243.1.012	0,003	74,17	0,22

Рис. 2.7. Фрагмент Податкової декларації з екологічного податку ГУ ДФС у Тернопільській області за 4 квартал 2016 року

Наступною формою звітності, що формується установою є Податкова декларація з плати за землю. Граничний строк для подання декларації згідно з п. 286.2 ПКУ – не пізніше 20 лютого.

Декларація складається із Вступної частини, а також її структура передбачає наявність таких частин:

I. Розрахунок суми земельного податку;

II. Розрахунок суми орендної плати;

III. Розрахунок податкового зобов'язання.

Розділ розрахунок земельного податку заповнюється за такими показниками (табл. 2.6)

Отже, використовуючи визначені законодавством форми податкової звітності, вчасно формуючи звіти та відображаючи результати фінансової діяльності бюджетна установа неприбуткова організація – забезпечує виконання власного кошторису дотримання вимог податкового законодавства.

Таблиця 2.6

Порядок заповнення граф розділу 1. Розрахунок суми земельного податку Податкової декларації земельного податку

№ колонки	Назва колонки
2	Категорія земельної ділянки. Наводиться двозначний номер арабськими цифрами згідно з Класифікацією № 5487
3	Вид права власності: 1 — власність; 2 — постійне користування
4	Серія та номер документа, що підтверджують права, наведені в попередній колонці
5,6	Дата (у форматі: дві цифри місяця, чотири цифри року), номер державної реєстрації права власності/користування (за наявності).
7	Кадастровий номер земельної ділянки
8	Площа земельної ділянки (із правовстановлюючих документів на землю)
9	НГО одиниці площі земельної ділянки. Дані наводяться із урахуванням індексації
10	НГО одиниці площі ріллі по області. Для земель, НГО яких проведена, цей показник не потрібний
11	Ставка земельного податку (у %) відповідно до рішення місцевої ради. Для перевірки: має бути в межах від 1 до 12 % (ст. 274 ПКУ)
12	Річна сума земельного податку, розрахована за формулою: колонка 8 х колонка 9 (чи колонка 10 — якщо НГО земель не проведена) х колонка 11
13	Код пільги згідно з відповідним Довідником пільг. Такі пільги передбачені ст. 281, 282, п. 284.1 і підрозд. 6 розд. XX ПКУ
14	Розмір пільги згідно із законодавством та/або рішенням органів виконавчої влади чи органів місцевого самоврядування
15	Сума пільги, розрахована на всю площу земельних ділянок, які підпадають під її дію
16	Річна сума податку до сплати. За відсутності пільг – переноситься з колонки 12. За їх наявності розраховується за формулою: колонка 12 - колонка 15

Розрахунок зазначеного додатка у ГУ ДФС у Тернопільські області наведено у Додатку В.

Також при подачі звітності установою необхідно враховувати вимоги щодо подання електронної звітності платниками податків, використовуючи певні види програмного забезпечення.

Порядок подачі електронної звітності платниками податків можна систематизувати у шість етапів.

Етапи подачі електронної звітності

Необхідно мати комп'ютер з операційною системою Windows: версії від Windows XP SP 3 до Windows 8 та доступ до мережі Інтернет.

Зайти на інформаційний ресурс www.acskidd.gov.ua Акредитованого центру сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту Міндоходів та ознайомитись з розділом «Реєстрація користувачів». Підготувати за поданим зразком пакет документів та взяти необхідну кількість електронних носіїв (флеш-накопичувачів або диски CD-R), з якими особисто з'явитися до АЦСК ІДД Міндоходів з метою отримання послуг електронного цифрового підпису. Надають їх безкоштовно.

Укласти з територіальним органом Міндоходів угоду «Про визнання електронних документів». Це можна зробити в електронній формі. Достатньо лише завантажити інсталяційний пакет програмного забезпечення «ДПС. Захист звітності» (знаходиться на сайті www.acskidd.gov.uay розділі «Програмне забезпечення»).

Після встановлення та налаштування в меню «Угоди і заяви» слід обрати відповідний варіант угоди. Угоду слід підписати, використовуючи власний ключ та посилений сертифікат, сформований АЦСК ІДД Міндоходів. Після того, як угода з територіальним органом Міндоходів підписана, можна відправляти свою звітність в електронному вигляді.

Для формування та подання платниками податкової звітності в електронному вигляді Міністерством доходів і зборів розроблено та розміщено на офіційному веб-порталі http://minrd.gov.ua відповідне програмне забезпечення у розділі «Електронна звітність»

Після отримання звітності в електронному вигляді працівники територіального органу Міндоходів її розшифровують (перевіряючи відповідність електронного ключа) та відправляють платнику податків ПЕРШУ квитанцію – тим самим підтверджується отримання документів

На підтвердження прийому поданої звітності платнику податків надсилають ДРУГУ квитанцію. Її надсилають у текстовому форматі: тут зазначають реквізити прийнятого податкового документа в електронній формі, дату прийому документа, реєстраційний номер, податковий період та дані відправника квитанції.

Рис. 2.8. Порядок подачі звідності СДСЕ до ДФС

Таким чином, формуючи та подаючи податкову звітність суб'єкти ДСЕ використовують програмне забезпечення, рекомендоване фіскальним органом.

Окрім того, установі необхідно обрати програмне забезпечення для подання податкової звітності, яке може бути безкоштовним (надається ДФС) та платним або ж комерційним. До безкоштовного належить: «Електронний кабінет платника податків», «Єдине вікно надання електронної звітності « та «OPZ» - клієнтське програмне забезпечення для формування звітності, однак у ньому відсутній модуль шифрування та подачі звітності. До комерційних продуктів належать: «MEDocIS», «Арт звіт полюс», «Соната», «iFin», «1С – Звіт».

Установа вибираючи програмне забезпечення повинна вибрати, те, яке повинно максимально знижувати можливість помилки при складанні звітів, гарантувати конфіденційність даних і легко інтегруватись із діючими в установі системами обліку, мати зрозумілий інтерфейс. При цьому базовий функціонал перелічених програмних продуктів практично не відрізняється один від одного, адже усі вони формують податкову звітність згідно вимогами податкової служби, накладають цифровий підпис та дозволяють відправляти по Інтернету.

2.3. Особливості обліку податкових розрахунків в умовах використання інформаційних технологій опрацювання інформації

Відповідно до чинного законодавства зміни й доповнення, які належиться застосовувати до автоматизованих інформаційних систем, що використовуються органами ДФС, мають бути здійснені не пізніше, ніж за три робочі дні до настання терміну (строку) складання звітності. На практиці досягти виконання цього завдання вкрай важко. Поясненням цього служить той факт, що зазвичай інсталяція та технічне обслуговування програмних продуктів здійснюється не самими працівниками податкових органів,а

відповідними ІТ-фірмами.

Останні не завжди готові до врахування таких запитів щодо строків. Окрім того, бувають випадки, коли порушення цієї вимоги пов’язане з суто технічними питаннями, які неможливо вирішити у запланований строк. Через це часто процес програмного втілення не відповідає критерію трьох днів перед поданням звітності. В свою, чергу, це позначається на поданні відповідної облікової інформації за старим порядком і потребі в її подальшій зміні за новими правилами.

Іншою стороною зміни програмних продуктів (програмного забезпечення) є потреба здійснення органами ДФС надання детальних і чітких пояснень для уточнення суті внесених змін. При цьому необхідно обґрунтувати такі зміни через посилання на той нормативно-правовий акт, який послужив підставою внесення змін. Однак окрім пояснень самим обліковим працівникам, аналогічні консультації мають бути надані працівнику ІТ-служби, який здійснює обслуговування програмного забезпечення. Зазвичай мають бути надані інформаційні дані з інструкції до встановленого програмного забезпечення.

Є ймовірність, що програмне забезпечення з тих чи інших причин може не спрацювати, що вимагає пошуку й усунення причин. Проблемність його здійснення пов’язана з потребою врахування складної структури ієрархічного підпорядкування та особливостей мережевого з’єднання автоматизованих робочих місць і цілих систем і комплексів програмних рішень.

В цьому випадку доцільно мати щонайменше спрощену схему структури автоматизованої інформаційної системи, яка використовується суб’єктом ДФС певного рівня.

Наприклад, структура АІС, що функціонує на рівні району може бути представлена такими складовими як базові АРМи для автоматизації облікового та відображення здійснюваних операцій (облік платників, види доходів, системи контролю (аудиту) тощо), бази даних, в т. ч щодо банківських установ, які обслуговують платників та інші структурні

елементи. Тобто все це елементи, котрі в комплексі становлять відповідні інформаційні системи. В інтернет-матеріалах схема, узагальнена О.В.Редичем подана у вигляді відповідних складових і рівнів їх взаємозв'язку (рис. 2.9 та 2.10).

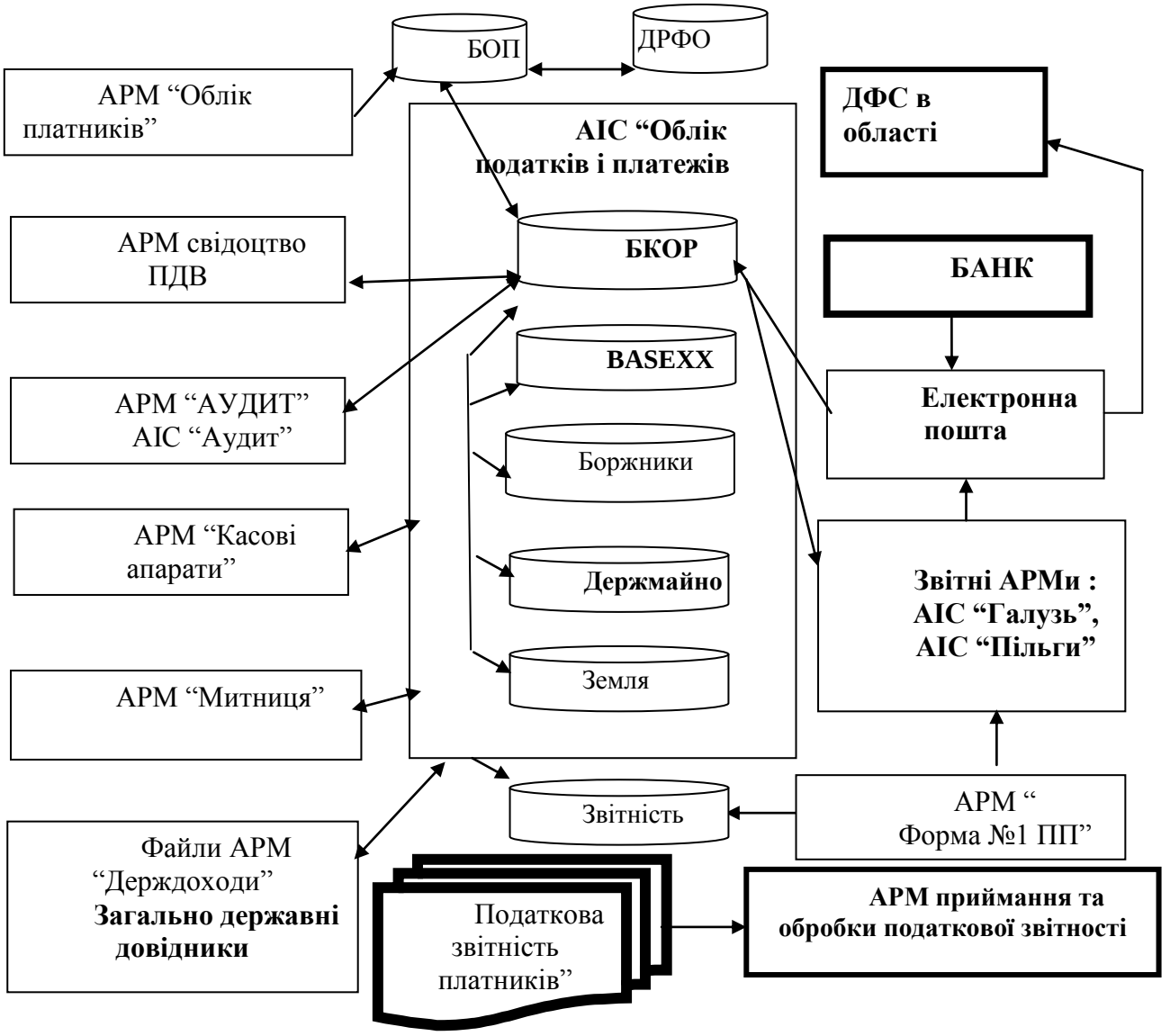

Рис.2.9. Структура АІС районного рівня як комплекс взаємодіючих інформаційних систем*

Примітка: * - джерело: конспект О.В. Редич

Рис.2.9 характеризує районний рівень, однак загальна інформаційна система охоплює 3 рівні: місцевий, обласний та центральний. Тобто до удосконалення, ця система мала такий вигляд, як показано на рис. 2.10.

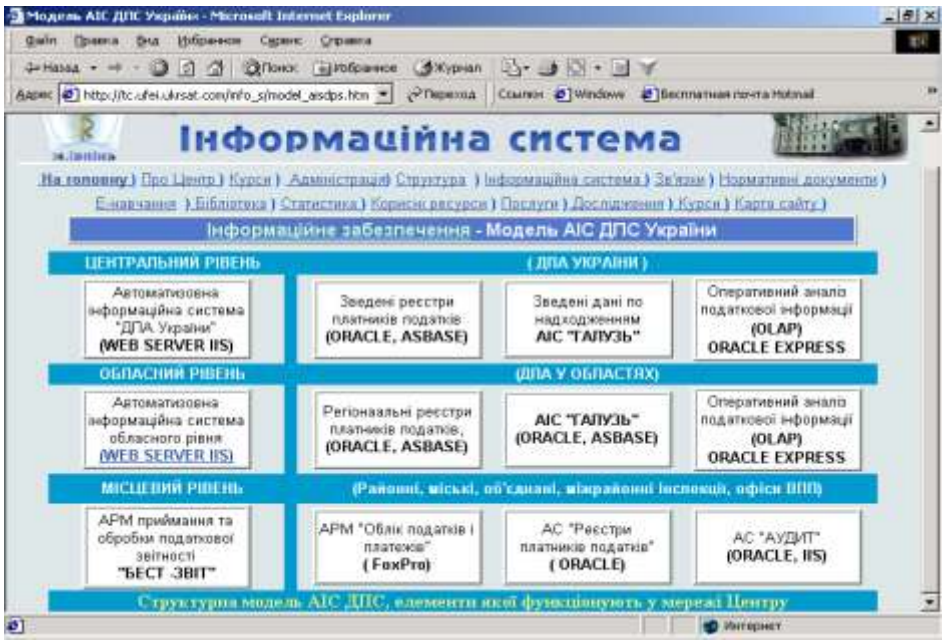

Рис. 2.10. Структура КАІС ДФС України до модернізації

Проте зараз, як стверджують науковці О.А. Губатенко, О.П.Пантала, О.В. Редич До складу ІТС «Єдина автоматизована інформаційна система» входять: АС «Інспектор» і система корпоративної електронної пошти (рис. 2.11).

Рис. 2.11. Поточний та очікуваний стан інформаційної системи ДФС України після модернізації*

Примітка: джерело: [20].

При цьому кожне з вікон (кожен модуль), які функціонують в новій системі, включають відповідні складові. Наприклад, «Модуль «Єдине

вікно»» в автоматизованій системі обліку має у своєму складі системи, що забезпечують обмін електронними документами між декларантами і органами контролю, а також митницями.

Інший модуль, наприклад, той, що міститься в системі «Податковий блок» також має ряд підсистем з власними підсистемами (рис. 2.12).

Рис. 2.12. Підсистеми ІТС «Податковий блок»

Підсистема «Облік платежів», яка має безпосереднє відношення до об'єкта нашого дослідження враховує потреби у перенесенні інформації по системі документації. Зокрема дані про зобов'язання в відповідних базах накопичуються наростаючим підсумком. При цьому якщо є борг (переплата)

по сплаті, то ця сума переноситься на наступний рік. Такі операції здійснюються щодо кожного виду податків, що передбачені для зареєстрованих у системі платників. В цьому контексті перевагою системи є також те, що забезпечення точності й достовірності даних у звітних формах чи видачі довідок з «Картки особового рахунку» платників податків реалізується через застосування механізмів перерахунку по податки. Якщо в платника є потреба внести корегування, то по податках, які підлягали зміні, вносяться відповідні уточнення в картки особових рахунків. Для цього обирається відповідна функція у вікні «Облік податків і платежів» в рубрика торі «Коригування» (рис.2.13).

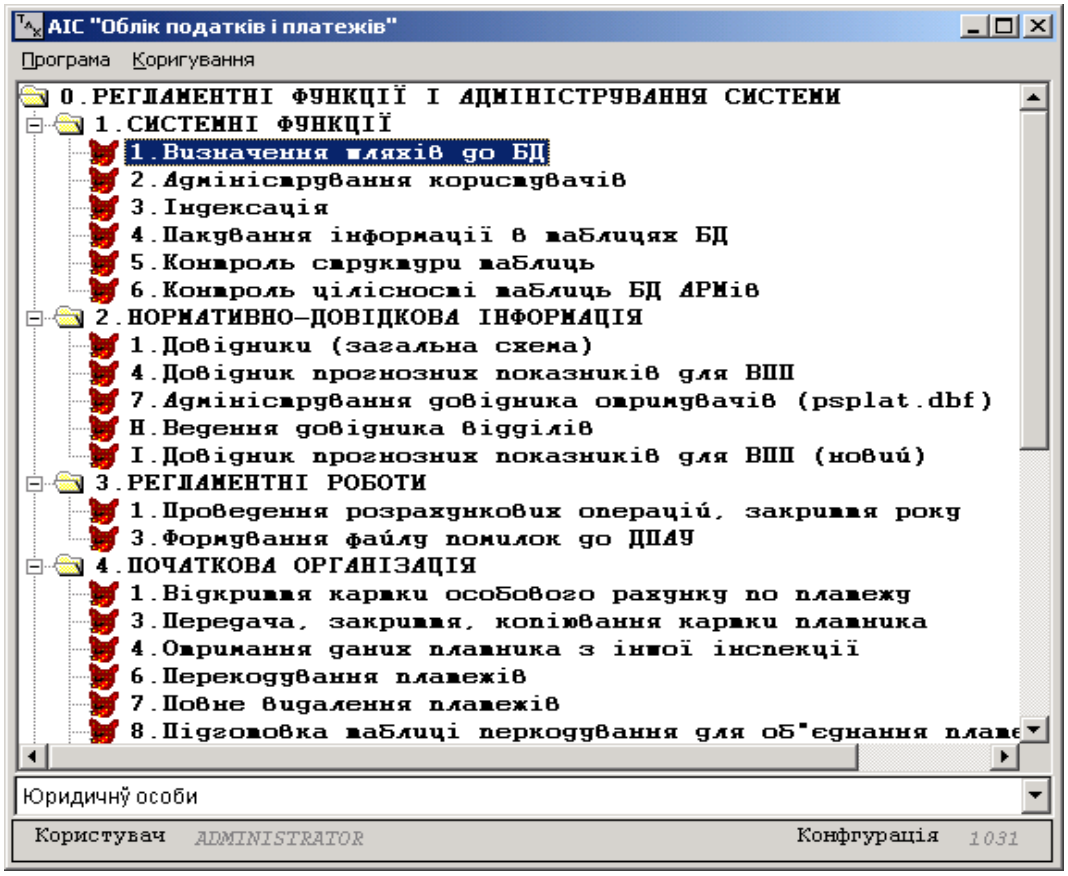

Рис. 2.13. Меню «Облік податків і платежів» ІТС «Податковий блок»

Сучасна інформаційна система, призначена для обліку розрахунків за податками є комплексно, оскільки включає в себе можливості взаємозв'язку з такими інформаційними підсистемами як: «Облік платників» (юридичних осіб); «Свідоцтво платника ПДВ»; «Аудит» (для контролю правильності нарахування та сплати податків); «Звіт» (для формування звітності); «Касові

апарати» тощо.

Загалом одним з основних завдань сучасної інформаційної системи чи технології є надання своєчасного і повного забезпечення необхідною інформацією про розрахунки за податками і платежами. У функції даної системи також входить забезпечення належної організації обробки та зберігання отриманої раніше інформації, контроль за її використанням і облік.

Однак попри те, що програмний продукт автоматизує облік розрахунків за податками і платежами, систематизує інформацію, дозволяє в кілька разів зменшувати трудові витрати в даній області, що, безсумнівно, має позитивний вплив, застосування інформаційних технологій супроводжується і низкою проблемних аспектів. Тобто, незважаючи на те, що спеціальні комп'ютерні програми суттєво спрощують ведення обліку податкових платежів і розрахунків (зобов'язань) по них, а також автоматичне складання звітності, ускладнює процес застосування ІТ, наприклад, складність програмного забезпечення. Тобто переважно ці програми дуже складні, а відтак дорогі і потребують періодичного сервісного обслуговування висококваліфікованими програмістами.

Неможливість варіанту спрощення, наприклад через застосування програми Excel - складової частини пакета MS Office чи впровадження «Клауд-технологій» пов'язана зі специфікою і державною вагою такої складної ділянки обліку як розрахунки за податками і платежами (тим більше у державній структурі, якою є органи ДФС).

Однак, самі органи ДФС та політика, яка провадиться щодо платників податків в питаннях спрощення процедур для них, свідчить про наявні зрушення у цьому напрямі.

Так, у Єдиній системі реалізована ІТС, що має назву «Єдине вікно подання електронної звітності» (рис. 2.14).

ІТС «Єдине вікно подання електронної звітності»

Елемент	*Функція*
1	Приймання звітності в електронному вигляді
2	Ведення Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) та Єдиного реєстру акцизних накладних (ЄРАН);.
3	Приймання електронних повідомлень від банків, фінансових установ про відкриття/закриття рахунків
4	Приймання та обробка сервісних запитів
5	Надсилання інформаційних повідомлень
6	Приймання та обробка договорів про визнання електронних документів в електронному вигляді.

Рис. 2.14. Функції ІТС «Єдине вікно подання електронної звітності»

Завдяки його використанню, як свідчить рис. 2.14, платники мають можливість автоматизації процесу приймання та обробки звітності. Вона формується в електронному вигляді та є можливість її надсилання платниками податків до центральних органів виконавчої влади, також державних фондів, зокрема із загальнообов'язкового державного страхування.

Також сучасна система, яка використовується органами ДФС має у своєму складі ІТС «Управління документами», котра реалізує виконання таких функцій, як реєстрація та облік документів в ДФС, контроль виконання доручень, зберігання електронних версій (копій) документів (в тому числі сканованих).

А щодо функцій наступної складової, а саме ІТС «Офіційний веб-портал», то вона реалізує оприлюднення інформації про діяльність ДФС через засоби Інтернет-мережі, доступ до ряду електронних реєстрів і сервісів. Ці функції дають змогу в реальному режимі часу отримувати необхідні дані

та здійснювати моніторинг податкових змін тощо.

Для самих органів ДФС важливою є наявність такої складової як ІТС «Державний реєстр фізичних осіб – платників податків». Вона уможливлює не лише автоматизовану реєстрацію фізичних осіб - платників у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків, а й забезпечує ведення такого і його зберігання і інформаційній базі. На вагомість цієї складової вказує той факт, що перелік відомостей, що формуються в такій ІТС, затверджений статтею 70 Податкового кодексу України

Отже враховуючи різні аспекти ведення облік розрахунків за податками і платежами, а також здійснення контролю за цим процесом, відпадає можливість використовувати потенціал західних розробок в цій області, навіть шляхом їх адаптації і «українізації». Основним бар'єром до їх використання є відмінності концептуального характеру між українською і сучасною західною системами обліку і оподаткування, відмінності в законодавстві, результатом чого є виникнення невідповідності (а іноді суперечностей) функціональних і технологічних вимог до подібних систем.

Тому більш перспективним і вигідним з позиції та з боку держави є активізації розробок вітчизняного програмного забезпечення та стимулювання розвитку сучасних ІТ в галузі оподаткування та обліку податків.

Висновки до розділу 2

В роботі систематизовано особливості нарахування, обліку сплати податків суб'єктами державного сектору (на прикладі ГУ ДФС у Тернопільській області). ДФС як суб'єкт державного сектору і бюджетна установа є платником таких податків: податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, військового збору, земельного податку, екологічного податку.

Для удосконалення системи обліку у роботі запропоновано систему

аналітичних рахунків та субрахунків другого порядку для обліку податків і зборів, а також робочі документи для проведення розрахунку екологічного та земельного податку.

В роботі визначено, що по-перше, бюджетні установи несуть доволі велике податкове навантаження (особливо у частині ЄСВ та ПДФО); по-друге, необхідно враховувати особливості оподаткування установи при обґрунтуванні кошторисних показників, що дозволить більш раціонально використовувати бюджетні кошти (усі суми податків, які мають сплатити СДСЕ повинні бути заплановані у кошторисі за КЕКВ 2180 «Інші видатки», а видатки по сплаті ЄСВ повинні бути розраховані та заплановані у кошторисі за КЕКВ 2120 «Нарахування на заробітну плату».

Систематизовано етапи подачі податкової звітності електронними засобами, проведено аналіз можливості використання програмних продуктів, як комерційних так і безкоштовних.

Враховуючи різні аспекти ведення обліку розрахунків за податками і платежами, а також здійснення контролю за цим процесом обґрунтовано необхідність використання інформаційних технологій. Тому більш перспективним і вигідним з позиції та з боку держави є активізації розробок вітчизняного програмного забезпечення та стимулювання розвитку сучасних ІТ в галузі оподаткування та обліку податків.

РОЗДІЛ 3
КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ І ПЛАТЕЖАМИ

2.1. Внутрішній контроль розрахунків за податками і платежами

Однією з центральних проблем діяльності суб'єктів державного сектору, в тому числі органів ДФС, є організація контролю за нарахуванням і сплатою податків і податкових платежів. Завдяки належній організації контролю можна убезпечитись від штрафних санкцій, а також сформувати хороший імідж суб'єкта господарювання на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Поряд з цим, не лише облік здатний забезпечувати досягнення цієї цілі. Незаперечним лідером у цьому випадку виступає належним чином налагоджена система контролю. Тільки повсякденний контроль правильності і своєчасності проведення розрахунків за податками, оперативний аналіз наявних відхилень і чинників що їх зумовили, допоможуть виключити нераціональні витрати. Саме тому контроль розрахунків за податками на сьогоднішній день є одним з найбільш актуальних способів, що допомагає знайти можливості підвищення ефективності діяльності суб'єктів ДС та їх структурних підрозділів.

На сьогодні існують два основні напрями проведення контролю: зовнішній та внутрішній. Сучасна практика діяльності суб'єктів держсектору свідчить, що більш оперативне виявлення недоліків при здійсненні розрахунків за податками сприяє зростанню ефективності господарювання. Забезпечення виконання цього завдання лежить в площині розвитку саме системи внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю, яка, на наш погляд, за належної організації здатна вирішити проблему забезпечення зниження втрат у випадку неналежного здійснення розрахунків за податками, на жаль в органах ДФС розвинена недостатньо. В переважній більшості таке

становище спостерігається в більшості суб'єктів ДФС. Проте на даний час гостро постає питання підвищення ефективності суб'єктів ДС в умовах ринку, тому керівництво шукає резерви такого зростання. Одним із таких шляхів може стати розвиток системи внутрішнього контролю.

В економічній літературі за даним напрямом багато уваги приділяється внутрішньому аудиту. За своєю суттю аудит відрізняється від внутрішнього контролю тим, що він проводиться внутрішнім аудитором, або відділом внутрішнього аудиту. Натомість внутрішній контроль на кожній стадії виконання повноважень органами ДФС здійснюють керівники і спеціалісти відповідних структурних підрозділів, що функціонують в складі цього суб'єкта діяльності. Такий контроль входить у функціональні повноваження керівників структурних підрозділів. Контроль, який здійснюють штатні контролери, ревізори чи аудитори, на наш погляд, можна відносити до категорії аудиторський контроль. Проте в літературних джерелах часто поєднується розгляд обох категорій (внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту). Попри певну неузгодженість цього питання їх спільна мета не ставить чіткої межі між ними, а навпаки, створює враження однотипності.
Проте насправді це не зовсім так. В першу чергу усвідомити це дозволяє дослідження існуючих визначень категорії „внутрішній контроль" та „внутрішній аудит".

На наш погляд, розмаїття думок та існуючих означень цих двох понять можна пояснити відсутністю визначення на рівні Закону України. Існуючі Положення та Накази не мають вищої юридичної сили, хоч і є обов'язковими до виконання. Необхідність прийняття відповідного закону обґрунтовується також необхідністю регулювання відносин у сфері внутрішнього контролю та аудиту. Адже означення, які вживаються, часто містять суттєві розбіжності й навіть протиріччя. Зокрема наприклад, це стосується питання незалежності думки внутрішніх аудиторів, оцінки діяльності підрозділів внутрішнього аудиту тощо. Окрім цього слід внести ясність у співвідношення між „внутрішнім контролем" та „внутрішнім аудитом". Як,

на наш погляд, то перший співвідноситься з другим, як філософські категорії „сутність” і „форма”. Тобто внутрішній контроль значно ширше поняття як внутрішній аудит. Останній можна розглядати як форму здійснення внутрішнього контролю. Виходячи з цього і варто розробляти категорійний апарат.

Таким чином, сутність внутрішнього контролю щодо податків і розрахунків по них полягає у забезпеченні оптимізації використання фінансових ресурсів суб’єкта діяльності, через мінімізацію застосування штрафних санкцій. Він надає необхідну інформацію керівництву, відповідальним менеджерам та іншим зацікавленим внутрішнім користувачам для здійснення оперативного оптимізаційного впливу на процеси, що здійснюються на підприємстві з питань оподаткування і сплати податків.

Система внутрішнього контролю може мати у своєму складі різні елементи, однак її призначення полягає у здійсненні контрольної, координаційної, аналітичної, інформаційної, консультаційної та захисної функцій. Оскільки ці функції співпадають з функціями внутрішнього аудиту, може видаватися, що між цими формулюваннями не має різниці. Проте, як ми уже зазначали, поняття внутрішнього контролю набагато ширше, ніж аудит.

Внутрішній контроль, на наш погляд, включає в себе і технологічний контроль, і контроль за сплатою податків, і контроль ефективності функціонування структурних підрозділів, і контроль ефективності використання ресурсів тощо. Для досліджуваного суб’єкта господарювання саме внутрішній контроль більш доцільний, оскільки він є більш оперативним, ніж зовнішній, а також враховує якісні параметри такі як відповідальність працівників, що займаються податками, їх дисциплінованість тощо, а внутрішній аудит цим не займається.

Для налагодження належного функціонування системи внутрішнього контролю максимум зусиль необхідно докласти до підбору персоналу, який

його здійснюватиме. Рекомендовано виробити таку систему відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів, яка б забезпечувала високу кваліфікацію, порядність, чесність відповідного персоналу і високі моральні його якості загалом.

Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво економічного суб'єкта. У цьому випадку керівництво має зважити доцільність структури та розмірів системи внутрішнього контролю параметрам і специфіці підприємства. Керівництво також має відповідати за ефективність функціонування системи внутрішнього контролю та використання його результатів для оптимізації витрат, використання матеріально-технічної бази тощо.

Ефективна організаційна структура суб'єкта господарювання передбачає виправданий розподіл відповідальності й повноважень працівників. Вона повинна, по можливості, перешкоджати спробам окремих осіб порушувати вимоги контролю і забезпечувати розподіл несумісних функцій. Внутрішній контролер повинен знати, що функції працівника є несумісними, якщо їх зосередження в руках однієї особи може сприяти здійсненню випадкових або навмисних помилок і порушень, а також перешкоджати виявленню таких помилок і порушень.

В такому разі як функція управління, внутрішній контроль, пов'язаний з розрахунками за податками, виконуватиме такі завдання:

– формуватиме інформацію щодо процесів, які відбуваються в суб'єкта господарювання при сплаті податків;

– сприятиме прийняттю найбільш доцільних управлінських рішень щодо оптимізації сплати податків і часу здійснення розрахунків по них;

– дозволить здійснювати оцінку правильності прийнятих рішень, пов'язаних зі сплатою податків і платежів, своєчасності і результативності їх виконання;

– дозволить своєчасно виявляти й усунути негативні умови й фактори, які призводять до порушень в частині здійснення розрахунків за податками і

платежами;

– дасть змогу скоригувати діяльність суб'єкта господарювання, його виробничих підрозділів з метою забезпечення підвищення їх ефективності;

– дасть змогу встановити, які служби, підрозділи чи напрями діяльності підприємства сприяють оптимізації в питаннях сплати податків і зниженню ризиків виникнення порушень у цілому, досягненню поставленої мети і підвищенню результативності діяльності суб'єкта господарювання.

Для кращого усвідомлення внутрішнього контролю розглянемо його класифікацію, яка подається в літературі (рис. 3.4).

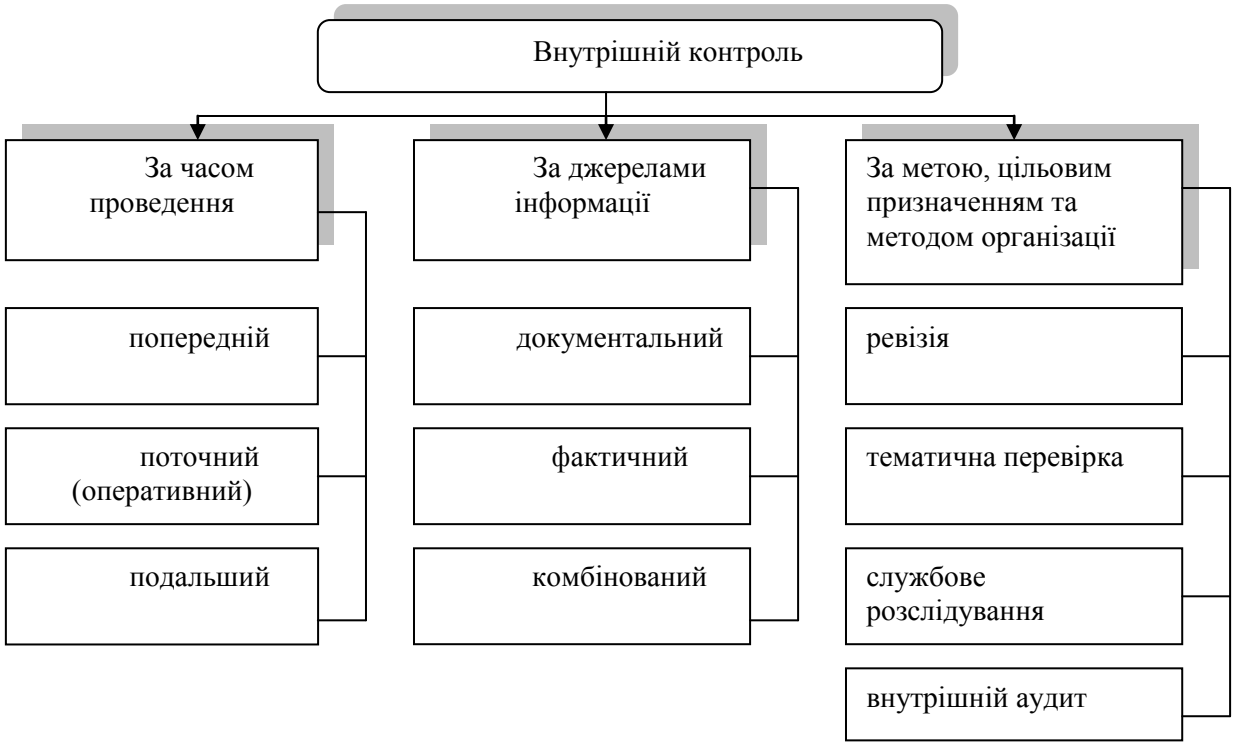

Рис. 3.1. Класифікація внутрішнього контролю [37]

Поєднання усіх вищевказаних видів контролю в єдину систему дозволяє досягти найкращих результатів щодо оптимізації розрахунків за податками іплатежами. Особливо важливо здійснювати оцінку результатів використання рекомендацій керівництва по усуненню недоліків і враховувати її у майбутньому. Залежно від джерел інформації, яка використовується при здійсненні контрольних функцій, внутрішній контроль поділяється на документальний і фактичний (рис.3.2).

Рис. 3.2. Розмежування внутрішнього контролю за розрахунками за податками і платежами залежно від джерел інформації

Комплексне використання різних форм внутрішнього контролю дозволяє забезпечувати досягнення основної мети його організації – поліпшення результатів діяльності в цілому

Суб’єктами внутрішнього контролю можуть бути: управлінський персонал та спеціалісти, до функцій яких входить попередній, поточний та подальший контроль; обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, якому належать функції контролю на всіх етапах відображення господарських процесів; спеціальні внутрішні контролюючі служби, створені в установі з метою проведення того чи іншого контролю: наглядові ради; ревізійні комісії; інвентаризаційні комісії; комісії з розслідування незвичайних подій; внутрішні аудиторські служби.

Оцінка діяльності досліджуваного суб’єкта, в частині повноважень, які відносяться до розрахунків за податками і платежами, дозволяє стверджувати, що найбільша питома вага порушень припадає на неправильне визначення бази оподаткування. Джерелами контролю в даному випадку виступають дані первинних документів, зведених відомостей, даних рахунку 64 та ін. (рис. 3.3).

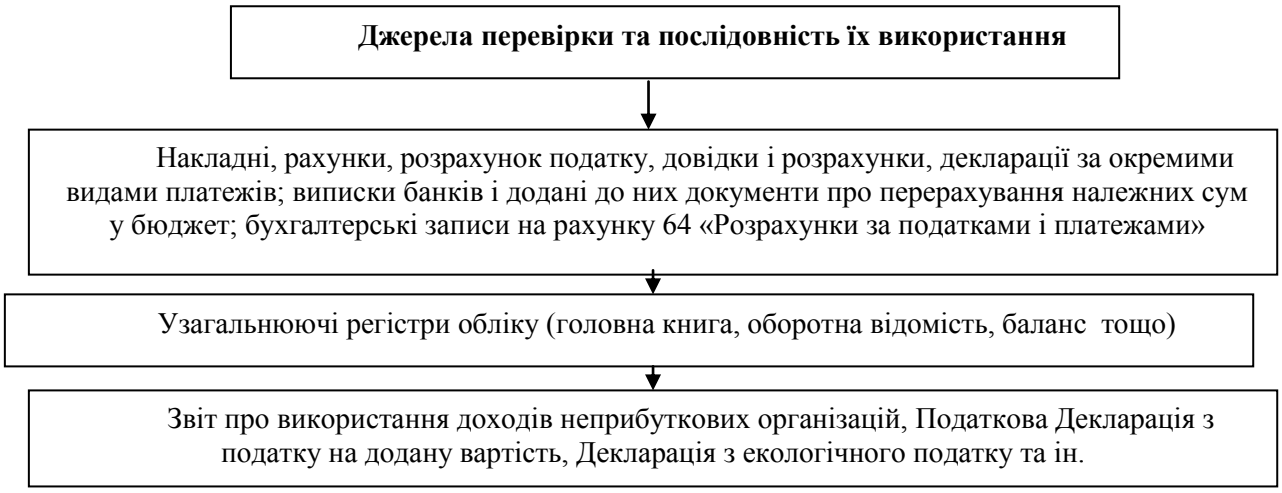

Рис. 3.3. Джерела контролю розрахунків за податками і платежами

Метою і завданням внутрішнього контролю розрахунків за податками і платежами, які слід врахувати при його організації є забезпечення виконання загальної мети, якою є оптимізація розрахунків за податками і платежами, через посередництво виконання ряду завдань (рис. 3.4).

Рис. 3.4. Мета та завдання внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками і платежами

Досягнення виконання визначених завдань, можливе у випадку формування раціональної організації системи контролю. Цьому має передувати підготовчий етап, суть якого полягає у детальному вивченні

існуючих законодавчих рекомендацій щодо порядку здійснення та обліку розрахунків за податками і платежами, а також положень податкового законодавства. У зв'язку з наявністю розбіжностей між бухгалтерськими та податковими нормативними рекомендаціями система внутрішнього контролю повинна детально дослідити їх спочатку на теоретичному рівні, а потім перевірити правильність застосування у практичній діяльності.

Розвиток сучасних автоматизованих інформаційних систем дозволяє розробляти нові концепції організації проведення контролю розрахунків за податками і платежами за допомогою електронної обчислювальної техніки. Дослідження літературних джерел дозволяє стверджувати, що в останні роки цим питанням приділяється все більше уваги.

В умовах автоматизації обліку, процес комп'ютеризації системи контролю не вимагатиме значних додаткових витрат і зусиль. Окрім цього можлива не лише повна автоматизації аналітичних процедур контролю, а й часткова.

1. Завдяки автоматизації аналітичних процедур контролю можна досягти більшої оперативності та обсягів. З цього приводу М.І. Бондар зазначає, що господарські операції можуть бути перевірені більш детально і ефективно, тому що при використанні комп'ютера можна охопити більший розмір вибірки, ніж при звичайному аналізі; під час аналітичних процедур можна проаналізувати ефективніше, ніж ручним методом [8 , с. 162].

Найбільш популярним програмним продуктом, як уже зазначалося вище, використання якого дозволяє повністю або частково автоматизувати процедури контролю є „1С: Бухгалтерія" з відповідними додатковими програмами або без них. Завдяки зрозумілим для бухгалтерів та працівників системи контролю алгоритмам мови, вони, навіть не маючи спеціальних знань з програмування цієї програми, отримують достатні обсяги корисної інформації для здійснення перевірок.

2. Щодо автоматизації контролю і можливостей використання в ньому аналітичних методів, можна відзначити спеціальне програмне забезпечення,

E&Y Microstart. У цій програмі обсяг вибірки розраховується на підставі наперед відомих загальної вартості генеральної сукупності, допустимої похибки, наперед заданого рівня аудиторського ризику і рівня впевненості щодо інших процедур [27, с. 166].

Інші програми, які дозволяють бухгалтеру та внутрішньому контролеру автоматизувати роботу над бухгалтерськими проводками, це – IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) та ACL (Audit Command Language). Ми звертаємо особливу увагу на можливість IDEA працювати з первинними даними бухгалтерського обліку та проводити над ними аналітичні розрахунки. Для реалізації аналітичних процедур також велике значення мають ті програмні продукти, які дозволяють без особливих зусиль провести підсумковий та прогнозний аналіз. Найбільш придатними для цієї цілі є програми: Audit Expert, Альт-Финансы, БЭСТ-Ф, ЭДИП, SuperCalc, VisiCalc, Lotus 1-2-3, Quattro Pro, ИНЕК-Аналитик та інші.

3. У цілому ж, як справедливо стверджує М.Т. Білуха, набір процедур розрахунково-аналітичних методичних прийомів фінансово-господарського контролю, які охоплюють усю різноманітність функціональних обчислень, повністю підлягають алгоритмізації [6, с. 347].

Важливо відмітити, що використання таких програмних продуктів як Audit Expert може дорого коштувати контролерам та керівникам служб внутрішнього контролю. Тому такі програми комплексного фінансового аналізу діяльності можуть дозволити собі тільки суб’єкти з великим рівнем доходів. Для вирішення цієї проблеми з метою автоматизації аналітичних методів контролю розрахунків за податками і платежами пропонуємо використовувати дешеву в експлуатації та багату на функціональні можливості програму Excel. На практиці застосовуються аудиторські програми загального призначення, що дозволяють проводити прогін визначених тестів на фактичних даних. За допомогою таких програмних засобів здійснюється аудиторська перевірка й аналіз записів на основі визначених критеріїв з метою визначення їх якості, повноти, спроможності і

правильності. Для цього також використовується база знань, що допомагає визначити невідповідність і прийняти необхідні рішення. Таке програмне забезпечення дозволяє тестувати розрахунки, виконувати необхідні перерахунки і зіставляти отримані результати з нормативними, а це дає можливість провести аналіз за визначеними критеріями і прийняти необхідне управлінське рішення.

При роботі зі спеціальним аудиторським програмним продуктом поетапно виконуються наступні процедури (рис. 3.5).

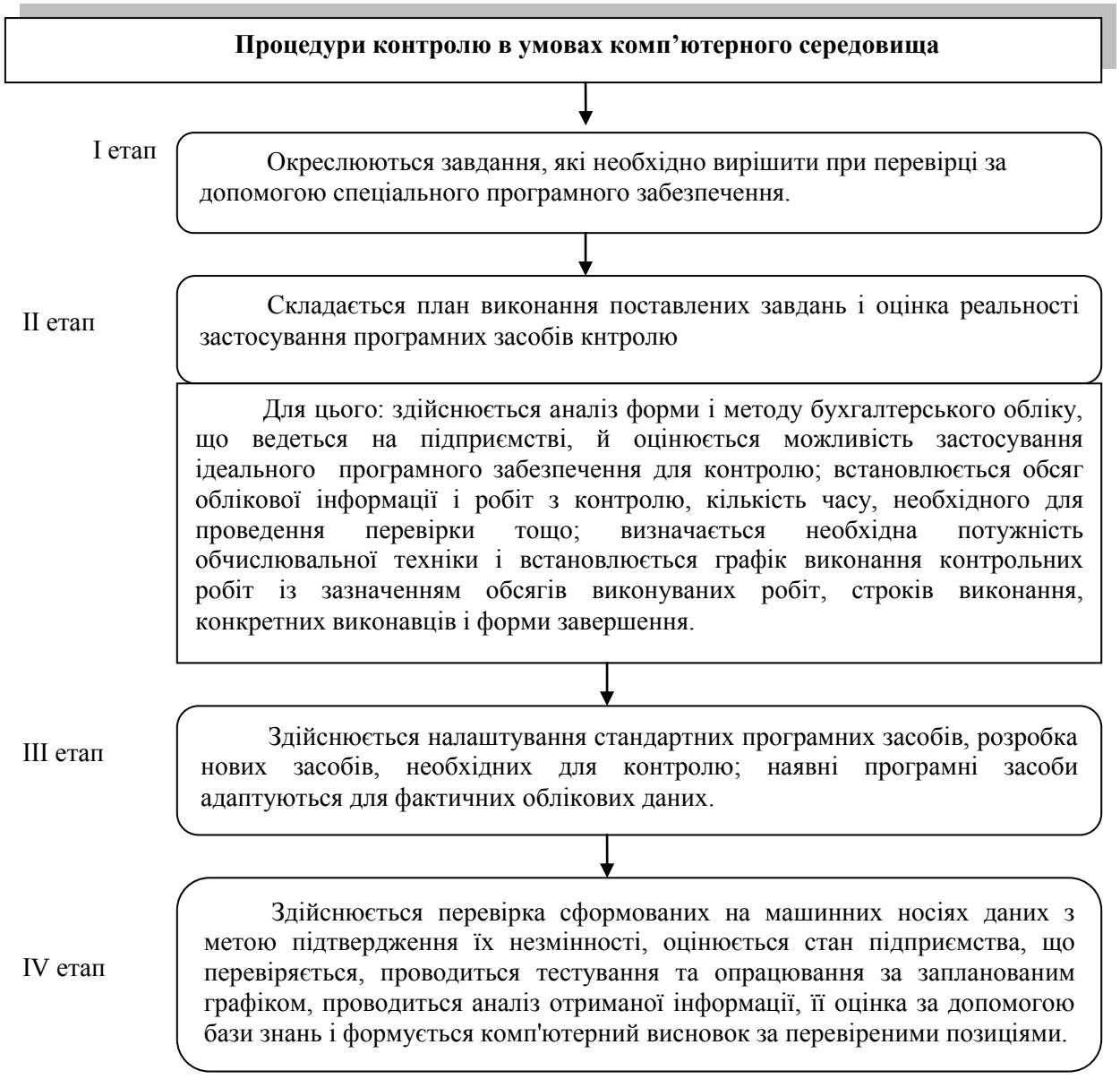

Рис. 3.5. Етапи та процедури контролю в умовах комп'ютерного середовища

Справедливо буде відзначити, що при організації контролю розрахунків за податками і платежами в умовах комп'ютерного середовища виникають труднощі в інформаційному забезпеченні контролю, які полягають у необхідності одержання багато чисельних даних із попередніх задач бухгалтерського обліку, а також у використанні власної файлової база АРМ ревізора, накопиченої на момент ревізії даної ділянки контрольно-ревізійної роботи. Тому до комп'ютеризації даної ділянки контролю доцільно переходити після вирішення основних задач.

3.2. Податковий аудит розрахунків за податками і платежами

Суперечливе податкове регулювання в Україні, реформування системи оподаткування, нові аспекти податкових розрахунків та відображення їх у звітності здійснюють вагомий вплив на методику й організацію податкового аудиту. Проблема вдосконалення організації податкового аудиту полягає у виробленні комплексного, системного підходу та пов'язаних з ним методичних рішень, які були б здатні створити умови для їх практичного впровадження. Не зважаючи на існування методичних рекомендацій щодо перевірки того чи іншого виду податку, збору, розроблених податковою службою, питання формування доказової бази, порядок застосування конкретних способів та прийомів аудиту, джерела інформації тощо залишаються поза увагою як законодавців, так і науковців. Крім того, проблема податкового аудиту полягає в тому, що на законодавчому рівні цей вид аудиту не є врегульованим для деяких платників податків.

Таким чином, основними проблемами організації податкового аудиту є відсутність чітко закріплених нормативно-законодавчих актів, які регламентують проведення такого виду аудиту, та постійні зміни в системі оподаткування, що ускладнюють його проведення.

На жаль, питання практики застосування податкового аудиту є недостатньо вивченими. Основні засади й особливості проведення

податкового аудиту розглядається вітчизняними науковцями лише у теоретичній площині. Незважаючи на це, сьогодні саме податковий аудит є інструментом, що дозволяє максимально повно вивчити і знизити податкові ризики організації.

В Україні для розв'язання наведених проблем необхідні розвиток і вдосконалення методологічних та організаційно-методичних основ податкового аудиту, що дозволяють одержати концептуальні положення про податковий аудит і розширити знання щодо його проведення.

Податковий аудит – це комплекс послуг, що надаються аудиторськими організаціями й індивідуальними аудиторами суб'єктам господарювання, він включає перевірку правильності вирахування і сплати податків, складання податкової звітності, податкове консультування, постановку, відновлення та ведення податкового обліку .

М. Войнаренко і Г. Пухальська під податковим аудитом розуміють специфічну форму державного контролю, який вимагає значного організаційного, законодавчого, методичного та наукового обґрунтування. Податковий аудит має власну методологію і базується на організаційних принципах [17, с. 32]. На думку Т.С. Воінової, податковий аудит є сукупністю прийомів, способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності й надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства [16, с. 122].

Отже, податковий аудит – це комплексна та незалежна перевірка податкового обліку підприємства, правильності нарахування й сплати податків, оцінювання податкових ризиків у діяльності установи .

Застосовуючи аналітичні процедури при проведенні податкового аудиту, є можливість одержати набагато більше інформації для здійснення більш якісного і повного аудиту. Зокрема, при цьому можна визначити

фактори, що впливають на величину податкових зобов'язань; структуру і динаміку податкових платежів організації; оцінити потенційні податкові ризики організації та податкові порушення тощо.

Як показують звіти Державної фіскальної служби України, податковий контроль на підприємствах України організовано не належним чином. Так, підрозділами податкового аудиту Тернопільської ОДПІ ГУ ДФС у Тернопільській області протягом січня-грудня 2015 року проведено 279 документальних перевірок суб'єктів господарювання - юридичних осіб м. Тернополя та Тернопільського району, що на 60 менше ніж за відповідний період минулого року.

Таблиця 3.1

Показники проведення податкового аудиту підрозділами Тернопільської ОДПІ ГУ ДФС у Тернопільській області

Показники	2014 рік	2015	Відхилення
Проведено документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності	339	279	-60
Встановлено порушень норм чинного податкового та валютного законодавства	226	179	-47
Узгоджено донарахованих грошових зобов'язань, які підлягають погашенню, тис. грн.	44955.0	19678.0	-25277
Забезпечено надходження платежів до бюджету за результатами контрольної роботи всього, тис. грн.	12659,0	10933.0	-1726

Причиною зменшення кількості планових та позапланових документальних перевірок у 2015 році у порівнянні із минулим роком є зменшення податкового тиску на платників податків, перехід податкової служби від фіскального органу до органу обслуговування платників податків.

Протягом 12-ти місяців 2015 року заплановано 64 перевірки, проведено 56 документальних виїзних планових перевірок суб'єктів господарювання-юридичних осіб (2 перевірки філій не проведено у зв'язку з відсутністю за місцезнаходженням платників податків, 1 перевірку призупинено, результати

1 перевірки узгоджуються у січні 2016 року, 4 перевірки завершено у 2016 році). Всі планові перевірки розпочаті в визначені терміни згідно плану-графіку на січень-грудень 2015 року.

За результатами контрольно-перевірочної роботи донараховано перевірками звітного року узгоджених та неузгоджених грошових зобов'язань з урахуванням узгоджених грошових зобов'язань за актами перевірок минулих років після проходження процедури адміністративного або судового оскарження в сумі 57090 тис. грн., що на 25277 тис. грн. менше ніж за аналогічний період минулого року. З них узгоджено 19678 тис. грн., в тому числі узгоджено за результатами застосування податкового компромісу 443 тис. грн.

Із донарахованих сум сплачено до бюджету 10933,0 тис. грн., що на 1726,0 тис. грн. менше ніж за аналогічний період минулого року. Спад надходжень від донарахованих сум до Зведеного бюджету у 2015 році порівняно з аналогічним періодом 2014 року спостерігається в основному за рахунок одноразового поступлення значних сум у 2014 році по ТОВ «Такт-Нафта», в межах кримінального провадження, в розмірі 2,2 млн. грн.

Рівень узгодженості донарахованих сум за актами поточного року за січень - грудень 2015 року складає 44,2 відс., що на 30,4% більше показника відповідного періоду минулого року.

Документальними перевірками, проведеними у січні - грудні 2015 року, зменшено суму ПДВ, заявлену до відшкодування з бюджету в розмірі 25 тис. грн., зменшено від’ємне значення об’єкта оподаткування податком на прибуток на 1999 тис. грн., сума зменшеного від'ємного значення різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з ПДВ становить 706 тис. грн. За 12 місяців 2015 року рівень стягнення становить 55,6%, що на 27,4% більше відповідного періоду минулого року.

Протягом січня- грудня 2015 року забезпечено надходження по податку на прибуток та авансових внесків з податку на прибуток в сумі 314 ,9 млн.грн., при доведеному індикативному показнику 313,2 млн.грн.

Індикативний показник доходів за 2015 рік доведений Наказами ГУДФС у Тернопільській області виконано на 100,6 %.

В 2015 році особлива увага при декларуванні за 2014 рік приділялася підприємствам, які мінімізують сплату податкових зобов'язань з податку на прибуток та декларують незначні суми податку. При виявленні розбіжностей між податковою та фінансовою звітністю сформовані висновки на КПР для включення підприємств в план –графік перевірок.

Відповідно до показників задекларованих за 2014 рік податку на прибуток до обсягів доходу, рівень адекватності становить 0,74 % відповідно індекс промислової продукції на 2014 рік складає 0,68 % .

За результатами декларування податку на прибуток за 2014 рік даною категорією платників задекларовано та сплачено до бюджету 38,6 млн. грн. Авансові внески з податку на прибуток задекларували 169 СПД на суму 27,6 млн. грн. в місяць. Неприбутковими організаціями задекларована сума податку на прибуток склала 193,9 тис. грн.

З метою недопущення маніпулювання платниками показників податкової звітності з податку на прибуток шляхом подання уточнюючих декларацій на збільшення /зменшення задекларованих сум податку на прибуток та авансових внесків проводився щоденний моніторинг поданої уточнюючої звітності. Протягом 2015 року на зменшення суми авансових внесків уточнені декларації не подавалися .

За результатами фінансово-господарської діяльності за 2014 рік задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування 42 СПД на суму 250,8 млн.грн. та 122 СПД задекларували доходи на рівні витрат .При виявленні розбіжностей між податковою та фінансовою звітністю з даною категорією платників неодноразово проводяться співбесіди щодо виходу підприємств із стану збитковості та передавалися матеріали в управління КПР для включення даних підприємств в план – графік перевірок.

Станом на 01.10.2016 року на обліку в Тернопільській ОДПІ перебуває 27784 страхувальники - платники єдиного внеску (ЄВ), із них 7428

юридичних осіб та 20356 фізичних осіб. Із загальної кількості страхувальників на спрощеній системі оподаткування перебуває 11420 платників ЄВ (в т.ч. юридичні особи -1599, фізичні особи-підприємці – 9821).

При доведеному на Тернопільську ОДПІ індикативному показнику з єдиного внеску на 01.10.2016 року в сумі 624052,7 тис. грн. (в т.ч. м. Тернопіль – 566502,6 тис. грн. та Тернопільський район - 57550,1 тис. грн.) забезпечено надходження в сумі 638577,4 тис. грн. (в т.ч. м. Тернопіль-566445,0 тис. грн. та Тернопільський район - 638577,4 тис. грн.) що становить 102,3 % доведених індикативів (в т.ч. м. Тернопіль - 100 %. та Тернопільський район - 125,3 %.) .

В порівнянні до відповідного періоду минулого року по Тернопільській ОДПІ надходження єдиного внеску зменшились на 463001,0 тис. грн (факт 2015 року - 1101578,4 тис. грн.) спад становить – 58 %. Зменшення надходжень по єдиному внеску у 2016 році виникло за рахунок зменшення ставки єдиного внеску із 41% на 22%.

Станом на 01 жовтня 2016 року по Тернопільській ОДПІ фізичними особами - підприємцями забезпечено надходжень єдиного внеску в сумі 61725,7 тис. грн. (в т.ч. м. Тернопіль – 49051,8 тис. грн. та Тернопільський район - 12673,9 тис.грн.) в тому числі фізичними особами, що перебувають на спрощеній системі оподаткування – 29442,0 тис.грн. (в т.ч. м. Тернопіль – 23685,9 тис. грн. та Тернопільський район - 5756,1 тис. грн.), що становить 47,7 % від загальної суми надходжень єдиного внеску від фізичних осіб підприємців.

Протягом 9 місяців 2016 року Тернопільською ОДПІ заключено 20 договорів “Про добровільну участь у системі загальнообов’язкового державного пенсійного страхування “ додаткові надходження єдиного внеску від заключених договорів становить 147,6 тис грн.(в т.ч. м. Тернопіль -137,0 тис.грн. Тернопільський район-10,6 тис.грн)

З початку 2016 року до адміністративної відповідальності за

несвоєчасну сплату ЄВ притягнуто 8 посадових осіб на суму 8,7 тис. грн. (в т.ч. м. Тернопіль – 7 осіб на 8,0 тис.грн. Тернопільський район 1 на суму 0,7 тис. грн.) та за несвоєчасне подання звідності 83 посадових особи на суму 45,1 тис.г рн. (в т.ч. м.Тернопіль – 60 осіб на 32,6 тис. грн. та Тернопільський р-н- 23 особи на 12,4 тис. грн.)

За дев'ять місяців 2016 року до страхувальників Тернопільської ОДПІ за несвоєчасну сплату єдиного внеску застосовано 3038 рішень на загальну суму 2724,2 тис. грн. фінансових санкцій та пені (в т.ч. м. Тернопіль – 2493 рішень на суму 2136,7 тис. грн., Тернопільський р-н – 545 рішень на суму 587,5 тис. грн.).

Крім цього, протягом січня-жовтня 2016 року до порушників винесено 762 рішення про застосування штрафних санкцій за неподання, несвоєчасне подання звітності на суму 140,4 тис.грн. (в т.ч. м.Тернопіль – 532 рішення на суму 98,9 тис.грн., Тернопільський р-н – 230 рішень на суму 41,5 тис.грн.).

Протягом січня - грудня 2015 року забезпечено надходження по податку на прибуток та авансових внесків з податку на прибуток в сумі 314 ,9 млн.грн., при доведеному індикативному показнику 313,2 млн.грн.. Індикативний показник доходів за 2015 рік доведений Наказами ГУДФС у Тернопільській області виконано на 100,6 %.

В 2015 році особлива увага при декларуванні за 2014 рік приділялася підприємствам, які мінімізують сплату податкових зобов'язань з податку на прибуток та декларують незначні суми податку. При виявленні розбіжностей між податковою та фінансовою звітністю сформовані висновки на КПР для включення підприємств в план –графік перевірок.

Відповідно до показників задекларованих за 2014 рік податку на прибуток до обсягів доходу, рівень адекватності становить 0,74 % відповідно індекс промислової продукції на 2014 рік складає 0,68 % .

За результатами декларування податку на прибуток за 2014 рік даною категорією платників задекларовано та сплачено до бюджету 38,6 млн. грн. Авансові внески з податку на прибуток задекларували 169

СПД на суму 27,6 млн. грн. в місяць. Неприбутковими організаціями задекларована сума податку на прибуток склала 193,9 тис.грн.

Шляхом подання уточнюючих декларацій на збільшення / З метою недопущення маніпулювання платниками показників податкової звітності з податку на прибуток зменшення задекларованих сум податку на прибуток та авансових внесків проводився щоденний моніторинг поданої уточнюючої звітності. Протягом 2015 року на зменшення суми авансових внесків уточнені декларації не подавалися .

За результатами фінансово-господарської діяльності за 2014 рік задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування 42 СПД на суму 250,8 млн.грн. та 122 СПД задекларували доходи на рівні витрат .При виявленні розбіжностей між податковою та фінансовою звітністю з даною категорією платників неодноразово проводяться співбесіди щодо виходу підприємств із стану збитковості та передавалися матеріали в управління КПР для включення даних підприємств в план – графік перевірок.

Для забезпечення позитивних результатів податкового аудиту на підприємстві рекомендовано оптимізувати процес внутрішнього податкового контролю компанії. Організація контрольного процесу щодо нарахування податків передбачає виконання певних вимог (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Етапи та завдання контрольного процесу нарахування та сплати податків і зборів

	Етапи контролю	Контроль зовнішній (здійснює податкова адміністрація)
	Початковий (планування)	
1.	Мета	виявлення та облік платників податків, перевірка правильності обчислення податків і податкових платежів та контроль за своєчасністю надходжень нарахованих сум до бюджету.
2.	Завдання	перевірка правильності обчислення податкового платежу, своєчасне і повне його перерахування; здійснення інших дій, безпосередньо пов'язаних із виконанням платником своїх податкових обов'язків (постановка на облік в органах податкової служби, складання та подання податкової звітності тощо)
3.	Джерела інформаці	податкова звітність суб'єкта

4.	Планування	Метою планування є концентрація уваги аудитора на найважливіших його напрямах, виявленні проблем, які слід перевірити найбільш детально. Планування допомагає організувати контролерові свою роботу, а також координувати роботу, яка здійснюється іншими контролерами й фахівцями інших професій.
Поточний (проведення контролю)		
5.	Дії	перевіряється повнота та достовірність податкової звітності
Заключний (висновки і пропозиції)		
6.	Вироблення остаточних результатів	висновок контролера
7.	Документування	висновок контролера
8.	Рішення, аналіз і ступінь відповідальності	несуть відповідальність за правильність нарахування та вчасність сплати податків головний бухгалтер та керівник підприємства.
9.	Пропозиції щодо усунення недоліків	штрафні санкції за некоректність подання даних та сплати податків

Ефективність податкового аудиту залежить не тільки від повноти проведеної перевірки. Окрім виявлених порушень і зловживаннь (в практиці перевірочної роботи це донарахування, штрафні та фінансові санкції), проблематичним питанням є стягнення донарахованих за результатами перевірки сум до бюджету. Завданнями податкових аудиторів є не тільки виявити, правильно задокументувати факти порушення податкового чи валютного законодавства, але належним чином переконати платника податків в порушеннях та правомірності дій перевіряючого й необхідності сплати донараховані суми до бюджету. Якість оформлення результатів податкового аудиту та вияв толерантності з боку податкового аудитора повинні забезпечити успіх самої перевірки.

Таким чином, здійснення податкового України має велике практичне значення для виявлення порушень вимог податкового законодавства. Під аудитом розуміють незалежну перевірку бухгалтерської звітності підприємства з метою вираження думки про вірогідність такої звітності.

Щодо податкового аудиту на сьогодні не має чіткого визначення. На основі дослідження можна зробити висновок, що податковий аудит – це комплексна незалежна перевірка податкового обліку, правильності нарахування та сплати податків, оцінювання податкових ризиків у діяльності установ. Податкова складова аудиту сьогодні слабо регламентована діючими нормативними документами. Не врегульовано ряд суттєвих питань, що визначають технологію податкового аудиту, відсутні чіткі рамки податкової складової аудиту. Крім того, відсутні методичні розробки з організації та проведення податкового аудиту. Усе це зумовлює актуальність подальшого розроблення правових, методологічних і методичних основ здійснення податкового аудиту.

Висновки до розділу 3

При організації контролю розрахунків за податками і платежами в умовах комп'ютерного середовища виникають труднощі в інформаційному забезпеченні контролю, які полягають у необхідності одержання багато чисельних даних із попередніх задач бухгалтерського обліку, а також у використанні власної файлової база АРМ ревізора, накопиченої на момент ревізії даної ділянки контрольно-ревізійної роботи. Тому до комп'ютеризації даної ділянки контролю доцільно переходити після вирішення основних задач. В роботі систематизовано основні етапи та процедури контролю в умовах комп'ютерного середовища

Здійснення податкового України має практичне значення для виявлення порушень вимог податкового законодавства. Під аудитом розуміють незалежну перевірку бухгалтерської звітності підприємства з метою вираження думки про вірогідність такої звітності. Щодо податкового аудиту на сьогодні не має чіткого визначення.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження отримані наступні висновки та пропозиції.

1. Державна фіскальна служба України виступає як центральний орган виконавчої влади який здійснює реалізацію державної економічної політики та діє на засадах консолідації функцій збору податків і соціальних платежів, відповідно несе відповідальність за наповнення державного бюджету. Державна фіскальна служба утворилася в результаті комплексної трансформації податкових і митних органів України з метою забезпечення реалізації державної політики у фіскальній митній сфері і сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. ДФС відноситься до неприбуткових установ, що відповідно впливає на порядок формування облікової політики, нарахування, сплати, подання звітності за податками та платежами

2. У зв'язку з тим, що бухгалтерський облік представляє велику частину інформації для цілей управління, а управління, у свою чергу, має потребу в достовірних даних для оперативних дій і прогнозування вважаємо, що класифікація заборгованості, як одного з об'єктів управління і бухгалтерського обліку, повинна ґрунтуватися на єдиних, уніфікованих підходах до класифікаційних ознак. Оскільки об'єктом дослідження є розрахунки за податками і платежами установ державного сектора, систематизовано їхню класифікацію використовуючи підхід, який виділено при побудові Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Розрахунки з бюджетом за податками і зборами; Інші розрахунки з бюджетом; Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування

3. Запропоновано алгоритм формування облікової політики, що дозволить враховувати різні умови та особливості, які виникають в умовах автоматизації обліку та здійсненні вибору програмного забезпечення. Також

слід сказати, що на ринку програмних продуктів представлено широкий спектр програм з автоматизації бухгалтерського обліку розрахунків за податками і платежами. Відповідно їхні характеристики слід враховувати при формуванні положень облікової політики.

4. В роботі систематизовано особливості нарахування, обліку сплати податків суб'єктами державного сектору (на прикладі ГУ ДФС у Тернопільській області). ДФС як суб'єкт державного сектору і бюджетна установа є платником таких податків: податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, військового збору, земельного податку, екологічного податку.

5. Для удосконалення системи обліку у роботі запропоновано систему аналітичних рахунків та субрахунків другого порядку для обліку податків і зборів, а також робочі документи для проведення розрахунку екологічного та земельного податку.

6. В роботі визначено, що по-перше, установи державного сектору несуть доволі велике податкове навантаження (особливо у частині ЄСВ та ПДФО); по-друге, необхідно враховувати особливості оподаткування установи при обґрунтуванні кошторисних показників, що дозволить більш раціонально використовувати бюджетні кошти (усі суми податків, які мають сплатити СДСЕ повинні бути заплановані у кошторисі за КЕКВ 2180 «Інші видатки», а видатки по сплаті ЄСВ повинні бути розраховані та заплановані у кошторисі за КЕКВ 2120 «Нарахування на заробітну плату».

7. Систематизовано етапи подачі податкової звітності електронними засобами, проведено аналіз можливості використання програмних продуктів, як комерційних так і безкоштовних.

8. Враховуючи різні аспекти ведення обліку розрахунків за податками і платежами, а також здійснення контролю за цим процесом обґрунтовано необхідність використання інформаційних технологій. Тому більш перспективним і вигідним з позиції та з боку держави є активізації розробок вітчизняного програмного забезпечення та стимулювання розвитку сучасних

ІТ в галузі оподаткування та обліку податків.

9. При організації контролю розрахунків за податками і платежами в умовах комп’ютерного середовища виникають труднощі в інформаційному забезпеченні контролю, які полягають у необхідності одержання багато чисельних даних із попередніх задач бухгалтерського обліку, а також у використанні власної файлової база АРМ ревізора, накопиченої на момент ревізії даної ділянки контрольно-ревізійної роботи. Тому до комп’ютеризації даної ділянки контролю доцільно переходити після вирішення основних задач. В роботі систематизовано основні етапи та процедури контролю в умовах комп’ютерного середовища

10. Здійснення податкового України має практичне значення для виявлення порушень вимог податкового законодавства. Під аудитом розуміють незалежну перевірку бухгалтерської звітності підприємства з метою вираження думки про вірогідність такої звітності. Щодо податкового аудиту на сьогодні не має чіткого визначення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В. Інформаційні технології в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку: проблеми організації даних та їх потоків // Бізнес Інформ. – 2016. – №10. – С. 348–353.

2. Адамик О.В., Сисюк С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск № 14. Грудень 2016 р. Електронне фахове видання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://global-national.in.ua/archive/14-2016/178.pdf

3. Беззубець Л.Л. Вплив комп'ютеризації обліку в бюджетних установах на економічний розвиток/ Беззубець Л.Л. [Електронний ресурс]/ Режим доступу: http:// [www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/evu/2011_17_2]

4. Бенько І. Д. Особливості організації обліку суб'єктами малого підприємництва, які застосовують спрощену систему оподаткування / І. Д. Бенько, С. В. Сисюк // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки, 2012. т.Вип. 30(1).- С.221-225

5. Бідюк О. Облік і звітність в оподаткуванні [Текст] Навчальний посібник / Бідюк , Є.Шара.– К. : ЦУЛ, 2012, с. 496

6. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М.Т. Білуха, М.Г.Дмитренко, Т.В.Микитенко. – 2.вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888с.

7. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посіб. / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К. : КНЕУ, 2008. – 344 с.

8. Бондар М. І. Аудит в АПК: Навч. посібник / М.І.Бондар. – К. : КНЕУ, 2003. – 186 с.

9. Бондаренко Н. В. Аналіз сучасного стану реформування державного сектора економіки України / Н. В. Бондаренко // Інвестиції: практика та

досвід. – 2010. – №4. – С. 31-35.

10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник /Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остапюк Н.А., Сисюк С.В. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир:ПП «Рута», 2006. – 472с.

11. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидаєва. – К. : Центр навч. літ., 2011. – 440 с.

12. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М.І.Телегунь, О. П. Славкова ; за заг. ред. М. Г. Михайлова. – К. : Центр навч. літ., 2011. – 384 с.

13. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.

14. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17

15. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : [навчальний посібник за ред. В. І. Лемішовського]. – Львів : Національнийуніверситет «Львівська політехніка» (Інформа-ційно-видавничий цент «Інтелект+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с

16. Воінова Т.С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т.С. Воінова // БизнесИнформ. – 2009. – № 12. – С. 120 – 122

17. Войнаренко М. П. Податковий облік і аудит: підручник / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. –К. : ВЦ «Академія», 2009. – 376 с.

18. Глущенко В.В. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні / В.В. Глущенко, І.Є. Риженко // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 59 – 63.

19. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15.

20. Губатенко О. А.Програмне забезпечення ДФС України / О.А. Губатенко, О.П. Пантала, О.В. Редич // Інтелектуальні технології в управлінні та

прийнятті рішень. Матеріали науково-практичного семінару. – Ірпінь: Університет ДФС України, 1 грудня 2016 р. (– 75 с.) – С. 4-10., с. 5].

21. Джога Р. Т. Облік в бюджетних установах :[навч. посібн.] / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2006. – 250 с.

22. Долішня Т. І. Особливості оподаткування бюджетних установ / Т. І. Долішня, І. Б. Медвідь // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2015. - Вип. 1. - С. 129-136.

23. Дорош Н.І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Дорош Н.І. // Фінанси України. – 1998. – №1. – С.48.

24. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: [навч.посіб.]/ І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007.- 304с.

25. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування [Текс] / П. М. Мельник, А. М. Новицький, О. А. Долгих [та ін.] ; за заг. ред. П. В. Мельника. — Ірпінь : НУ ДПС України, 2010. — 332 с.

26. Зорій Н. М. Перспективи і напрями реформування державного фінансового контролю/ Н.М.Зорій, С.В.Сисюк // Економіка і регіон: науковий журнал, № 4 (23), 2009. − С.193-196

27. Івахненков С. В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології / С.В.Івахненков. – К.: Знання, 2005. – 286 с.

28. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч.посіб. / Івахненков С.В. – 3-є вид., випр.. і доп. – К.: Знання, 2006. – 350с.

29. Інтелектуальні технології моделювання в інформаційно- аналітичній системі державної податкової служби [Текст] : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. — К. :Алерта, 2010. — 358 с.

30. Карпенко Н. Г. Основні вимоги формування податкової звітності бюджетними установами / Н.Г. Карпенко // Вісник Полтавської державної аграрної академії. - 2016. - № 1-2.- С. 55-57

31. Кирик Т.В. Нормативно-правове забезпечення оподаткування орендних операцій / Т. В. Кирик, С. В. Сисюк // Науковий вісник Національного

університету біоресурсів і природокористування України. Сер. : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес : зб. наук. пр. / Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К.: ВЦ НУБіП України, 2014 – Випуск 179 – С.127-134

32. Клименко О.В. Формування методичних основ організації роботи бухгалтера / О.В. Клименко // Держава та регіони.–2009. – № 1. – С. 86-90.

33. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року // Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83412.

34. Корпорація «Парус»/[Електронний ресурс]/ Режим доступу: http: [www.parus.ua.]

35. Котова С. С. Структура державного сектору економіки України та особливості його діяльності / С. С. Котова // Актуальні проблеми побудови сучасної обліково-аналітичної системи підприємства : збірник тез доповідей на засіданні круглого столу, 27 листопада 2008 року. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – С. 52 – 54.

36. Крисоватий, А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

37. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту. Навчальний посібник / Л.П.Кулаковська , Ю.В. Піча. – К: Каравела, 2006. – 560 с.

38. Клімушин П. С. Особливості впровадження світового досвіду електронн огоурядування із застосуванням портальних технологій в систему національн ого державногоуправління / П. С. Клімушин // Державне будівництво [Електр онний ресурс]. — 2010. — № 1. Режим доступу : http://www.kbuapa.kharkov. ua.

39. Клименко І. В. Архітектура електронного врядування: зарубіжний досвід та перспективи для України / І. В. Клименко // Право та державне управління [Текст]. —2011. — № 2. — С. 104—109.

40. Куспляк І. С. Зарубіжний досвід впровадження технологій

електронного урядування: уроки для України / І .С. Куспляк // Перспективи [Текст] : соц.-політ. журн. ДЗ ПДП імені К. Д. Ушинського. — 2011. — № 2(48). — С. 96—101.

41. Лиско Н.А. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2011. – С.57-59.

42. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євро інтеграційних процесів в Україні/ Л.Г. Ловінська// Экономика и управление. 2009. – №1. – С.23-28

43. Лучко М. Р. Облік комерційної діяльності / М. Р. Лучко, О. В. Адамик. – Тернопіль : Карт- бланш, 2005. – 441 с.

44. Лучко М. Р., Адамик О. В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник / М. Р. Лучко, О. В. Адамик. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 252 с. ISBN 978-966-654-447-9

45. Лучко М.Р. Контроль в державному секторі економіки / М.Р. Лучко, Н.М. Зорій, Н.М. Хорунжак. Навчальний посібник. – Економічна думка. 2015. – 215 с.

46. Лучко М.Р. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М.Р.Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 2(9). – С. 98-109.

47. Лучко М.Р. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч.посіб. / М.Р. Лучко, І.Д.Бенько. – Тернопіль: Економічна думка, 2016. – 360 с.

48. Максімова В. Ф.Облік у системі оподаткування: Навч. посібник / В. Ф. Максімова, О. В. Артюх – Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013. –267с.

49. Максімова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В.Ф. Максімова // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 230-234.

50. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : монографія / О. І. Малишкін. – К. : Центр учбової літератури,

2013, – 376 с.

51. Малишкін О. Облік ПДВ в бюджетних установах / О. Малишкін, О.Сидоренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 16–21

52. Матвєєва В. Все про облік та оподаткування бюджетних організацій / В. Матвєєва, С. Замазій.– Х. : Фактор, 2005. —1024 с.

53. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі / В. М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С.50-54.

54. Місяць О.О. Аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: реалії та перспективи /О.О. Місяць [Електронний ресурс] / Режим доступу: http: [www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Znpviknu/2009_19/vip19-53.pdf]

55. Момот Л.В. Основні напрями модернізації обліку бюджетних установ у сучасних умовах господарювання / Л.В. Момот // Регіональна економіка та управління. – 2014. – №3. – С. 111-114.

56. Науково-практичний коментар господарського кодексу України / за заг. ред. В. К. Мамутова. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 688 с.

57. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» /[Електронний ресурс]/ режим доступу: [www.minfin.gov.ua/control/publish/article]

58. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу Навч. посіб./ С.І. Дробязко, Т.М. Козир, С.Б. Холод; за заг. ред. П.Й. Атамаса. - К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.

59. Облік у бюджетних установах: підруч. / Джога Р.Т., Сінельник Л.М, Дунаєва М.В./ За ред. Р.Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2006. – 480 с.

60. Оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності : навч. Посібник / Л.М. Котенко, А.С. Крутова, Т.О. Тарасова, А.В. Янчев ; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Х., 2013. – 387с.

61. Основні завдання і функції Державної фіскальної служби України, http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/zavdannya--funktsii/

62. Охріменко В. М., Воронкова Т. Б. Інформаційні системи і технології на

підприємствах : [конспект лекцій]. – Харків : ХНАМГ, 2006. – 185 с.

63. Пантелєєв В.П. Аудит: [навчальний посібник] / В.П. Пантелєєв. – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.

64. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджені Наказом Головного управління державного казначейства України № 114 від 10.12.1999р. (редакція від 07.07.2007р.)/ [Електронний ресурс]/ режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99]

65. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.12.2013 р. № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// zakon.rada.gov.ua/z0161.

66. Податковий кодекс України № 2755-VI від2.12.2010 р. [Електронний ресурс] / ВерховнаРада України. – Режим доступу : http://www.rada. gov.ua.

67. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012р. (редакція від 22.01.2013р.)/ [Електронний ресурс] /режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12]

68. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України №228 від 28.02.2002р. (редакція від 30.03.2012р.)/ [Електронний ресурс]/режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%DO%BF]

69. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету[Електронний ресурс] : Наказ Мінфіну України від 12.03.2012 р. №333. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12.

70. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних

установ[Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 28 лютого 2002 р. №229. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п.

71. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України №996-XIV від 16.07.1999р. (редакція від 02.12.2012р.)/ [Електронний ресурс]/ режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14]

72. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р. №64 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// zakon4. rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF.

73. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова КМУ від 26.01. 2011 р. № 59 (із змінами та доповненнями станом на 17.04.2015 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www. rada. gov.ua.

74. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України №2939-12 від 26.01.1993р. (редакція від 02.12.2012р.) /[Електронний ресурс]/ режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12]

75. Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів": Постанови КМУ від 09.03.06 р. № 268 (із змінами та доповненнями станом на 24.09.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/268-2006-п.

76. Процун К.С. Державний фінансовий аудит в Україні: теоретичні основи становлення і розвитку / Процун К.С.// Вісник ЖДТУ.– 2011.– №4 (58).– С.121-123.

77. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: монографія/ Л.А.Савченко. – Ірпінь: Акад..держ.податк.служби України, 2001. – 407с. – С.243.

78. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних

установах: Навч. посібник./ Свірко С.В. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.

79. Система оподаткування та її інформаційно-облікове забезпечення: Навчальний посібник / А.І. Крисоватий, П.М. Гарасим, О.М. Десятнюк, Г.П. Журавель, та ін. – К.: Професіонал, 2006. с. – 485

80. Сисюк С. В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги // Бізнес Інформ. – 2016. – №9. – С. 218–223.

81. Сисюк С.В. Державний нагляд за фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ шляхом контролю ризиків / Н. М. Зорій, С. В. Сисюк / Економіка і регіон // Науковий журнал, № 1 (23), 2011. − С.193-196

82. Сисюк С.В. Методика внутрішнього фінансового контролю в державних вищих начальних закладах/ С.В. Сисюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. − Житомир: ЖДТУ № 3 (49), 2009.− С.172-176

83. Сисюк С.В. Організаційні проблеми реформування обліку в умовах євроінтеграції// Облік, аналіз та аудит у контексті Європейської інтеграції України: монографія/ за заг. ред. М.С.Пашкевич ; Нац.гірн. ун-т. – Дніпропетровськ. : НГУ, 2015 . С.195-210

84. Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 1247 від 04.10.2011р./[Електронний ресурс] // Режим доступу : [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11]

85. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України №34 від 16.01.2007р. 9редакція від 12.01.2013р.)/[Електронний ресурс] // Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%DO%BF]

86. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні: монографія/ С.І. Юрій, А. І. Крисоватий, Т.В. Кощук - Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – с. 292

87. Сушко Н. Бухгалтерський облік у державному секторі України та

ВВип
лати за
невідпраць
ований час

перспективи його реформування / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №8-9. – С.21-26.

88. Ткаченко І. Т. Звітність бюджетних організацій: Навч. посібник/ Ткаченко І.Т. – 2-ге вид., допов. і переробл.— К.: КНЕУ, 2005. — 548 с.

89. Туболець І.І. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні / І.І. Туболець [Електронний ресурс]/ Режим доступу: http: [www.dy.nayka.com.ua/ index.php?operation=18iid=224]

90. Хорунжак Н.М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / Хорунжак Н.М., Сисюк С.В. //Економіка і регіон. – 2009. – №1.

91. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах /Хорунжак Н.М.//Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - 2009. - №2(48).

92. Хорунжак Н.М. Публічні закупівлі : шляхи вирішення організаційних і контрольно-облікових проблем // Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2016. – № 3(32). – С. 143-149.

93. Шевчук В.О. Незалежний і державний фінансовий аудит як складники професійної та управлінської діяльності / В.О. Шевчук // Науковий вісник ДАСОА. – 2008. - №1.

94. Яковишина Н.А. Сутність та проблеми становлення облікової політики в бюджетних установах/ Н.А. Яковишина, Л.І. Дмитришина /[Електронний ресурс]/ режим доступу: [www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics]

95. Ярошевич Н.Б Проблеми вдосконалення системи зовнішнього державного фінансового контролю в Україні/ Ярошевич Н.Б // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. –Вип.20.9. – С.145-150

96. Положення про державну фіскальну службу України. Затв. постановою КМУ від 21 травня 2014 р. № 236 Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF