

Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення

Статтю присвячено вивченню організаційних і методологічних принципів здійснення внутрішньогосподарського контролю у системі управління підприємством. Окреслено об'єкти, етапи та суб'єкти здійснення такого контролю. Охарактеризовано методіку здійснення податкового планування як однієї з функцій внутрішньогосподарського контролю.

Розрахунок податкового зобов'язання, формування податкової декларації є завершальним етапом здійснення податкових розрахунків. Поданню податкової декларації повинна передувати перевірка правильності заповнення рядків і розрахунку її показників, що є функцією внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків. Організація внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків є одним із найбільш ефективних і надійних способів нагляду за станом нарахування, сплати податків і відображення їх в обліку. Його завданням є виявлення перекручень і помилок у податковій звітності, перевірка її достовірності, відповідності розрахунку податкового зобов'язання правовим нормам. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків спрямований на попередження (профілактику) порушень нормативно-правових актів чи зловживань.

Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків здійснюється працівниками підприємства і є частиною системи внутрішнього аудиту, оскільки досліджує не усю фінансово-господарську діяльність підприємства загалом, а вирішує окремі локальні завдання, пов'язані зі сплатою податків. Його здійснює створена на підприємстві служба внутрішнього аудиту, основним завданням якої є вдосконалення організації й управління підприємством, сприяння підвищенню його рентабельності і зміцненню фінансового стану, виявлення і мобілізація резервів зростання. До здійснення такого контролю можуть залучатися також сторонні фахівці – атестовані аудитори, спеціалісти з правових питань, питань оподаткування.

На нашу думку та думку інших фахівців [1, с. 54], в Україні внутрішньогосподарський аудит не набув значного поширення на практиці, що може бути пояснене відсутністю в достатньому обсязі інформації про методіку його здійснення, даних про економічний ефект результатів аудиту, відсутністю значних штрафних санкцій за припущення помилок в обліку. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків, який є складовою частиною внутрішньогосподарського аудиту, на наше переконання, навпаки, широко використовується на практиці, що пояснюється суворою регламентацією податкових розрахунків і застосуванням значних штрафних санкцій за порушення встановлених норм. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків у тій чи іншій формі застосовується усіма підприємствами, а його принципи побудови визначаються організаційною структурою суб'єкта господарювання.

Ефективність функціонування внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків визначається рівнем його організації. Важливим методом організації є його проектування, у процесі котрого розкриваються методика і технологія проведення контролю, питання координації роботи працівників. Можна погодитися з думкою В.С. Рудницького [2, с. 44], що раціональна організація внутрішньогосподарського аудиту, і внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків зокрема, повинна забезпечити чітку структуру контрольного процесу і його технології, логічну послідовність контрольних

операцій та усунення дублювання при їх виконанні, взаємне узгодження дій працівників, чіткий вибір та оптимізацію виконання контрольних процедур, високий рівень обґрунтованості (доказовості), повноту і ясність висновків, впровадження комп'ютерних технологій у контрольний процес.

Орієнтовні основні методологічні положення з організації внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків, на думку Б.Ф. Усача [3, с. 172], полягають у тому, щоб насамперед укомплектувати штат, відтак оптимально розподілити контрольні функції, виробити методичні вказівки з питань контролю оподаткування підприємства. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків здійснюється за затвердженою базовою методикою перевірок, що розробляється головним внутрішнім аудитором, і містить перелік джерел інформації, класифікацію можливих порушень і типових помилок, перелік дій контролера у тих або інших ситуаціях.

Організація технології контрольного процесу досліджувалася такими професорами як М.Т. Білуха [5, с. 151-154]; Є.В. Калюга [6]; А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній [7, с. 92-99]; В.С. Рудницький [2, с. 54-56] та ін. Зокрема А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній розглядають розчленування контрольного процесу на три етапи його здійснення: підготовчий етап, контрольна обробка даних, підсумковий стан. На думку цих вчених, підготовчий етап включає такі види робіт: вибір об'єкта, визначення мети перевірки; відбір інформації (даних показників) та її систематизація; складання плану (програми) перевірки; перевірка даних та показників (логічна, арифметична, технічна та ін.); обробка інформації.

На контрольному етапі обробки даних здійснюють вибір методичних та технічних прийомів контролю, узгодження показників; побудову контрольних і розрахункових таблиць, графіків, діаграм; виконання методичних і технічних прийомів; систематизацію розрахунків, визначення факторів впливу.

На завершальному етапі організації технології контрольного процесу виконують такі роботи: загальна оцінка результатів контролю, розробка висновків і пропозицій, розробка заходів усунення недоліків та порушень, впровадження пропозицій і рекомендацій у практику роботи [7, с. 92-99].

Основними об'єктами внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків є:

- ✓ формування валових доходів і валових витрат підприємства та оцінка ефективності методу їх формування;
- ✓ розрахунок амортизації відповідно до норм податкового законодавства і зміни залишків інвентарних запасів;
- ✓ розрахунок витрат на оплату праці і пов'язаних з ними утримань із заробітної плати працівників, а також нарахувань внесків до фондів загальнодержавного обов'язкового соціального страхування;
- ✓ оцінка організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку ПДВ, визначення суми його податкового зобов'язання або бюджетного відшкодування;
- ✓ визначення середньоспискової чисельності працюючих і розрахунок комунального податку;
- ✓ розрахунок податкового зобов'язання інших податків і зборів;
- ✓ оцінка повноти і своєчасності сплати податків;
- ✓ аналіз стану справ оскарження дій органів ДПС.

Вивчення вказаних об'єктів вимагає відповідного інформаційного забезпечення, яке складають законодавчі та нормативні акти, нормативні документи з обліку, первинні і зведені документи, реєстри бухгалтерського обліку, акти перевірок. Важливим інформаційним джерелом внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків є результати попередніх документальних перевірок, здійснених органами ДПС, зовнішніми

аудиторськими організаціями, відомості про результати виправлення виявлених правопорушень.

Дослідження вказаних вище об'єктів слід здійснювати з позицій точності і повноти відображення відомостей у податковій звітності. Ми погоджуємося з Б.Ф. Усачем [3, с. 172], який вважає, що перевірку точності відображення податкового зобов'язання починають з аналізу податкової звітності. Така перевірка дає можливість виявити завищення витрат, заниження доходів, помилки при розрахунку об'єкта оподаткування. Оцінка повноти відображення даних здійснюється шляхом дослідження первинних документів методом суцільної або вибіркової перевірки.

При здійсненні завершальних робіт внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків доцільно розробляти *податкову стратегію* підприємства, метою якої є забезпечення стабільного стану підприємства, досягнення фінансової стійкості, збільшення обігових коштів підприємства за рахунок мінімізації платежів у бюджет. Стратегія – це визначення основних довгострокових завдань і мети підприємства, прийняття курсу дій і розподіл ресурсів, необхідних для досягнення поставленої мети. Податкова стратегія передбачає розробку *податкової політики, податкове планування та аналіз* результатів впровадження податкової політики. Податкова стратегія є основою для вибору альтернативи моделі оподаткування, зумовленої організаційною структурою підприємства, видом діяльності та його фінансовими відносинами.

Якщо податкова стратегія визначає загальні напрями організації податкових розрахунків на підприємстві, то податкова політика визначає методи і засоби досягнення поставленої мети й завдань, що відповідають конкретним обставинам у визначений момент та забезпечують стратегічний успіх. Проблематика розробки податкової політики, пов'язана з мінімізацією суми, належної до сплати у бюджет, і стосується короткострокових періодів – рік, квартал. Як зазначає професор В.П. Завгородній, ефективна податкова політика підприємства щодо мінімізації податкових платежів, передбачає:

- оптимізацію фінансово-господарської діяльності підприємства за рахунок мінімізації податкових платежів у бюджет;
- використання податкових пільг;
- використання особливостей груп регіональних утворень з різноманітними системами оподаткування;
- оптимальний вибір елементів впливу на різні бази оподаткування [8, с. 530].

Податкове планування покликане конкретизувати методи і засоби впровадження податкової політики щодо окремих податків, розрахувати суму податкових платежів на майбутній період. Із цією метою здійснюється моделювання баз оподаткування щодо податків і зборів, сплачуваних підприємством. Професор В.П. Завгородній пропонує здійснювати моделювання з кожного окремого податку (збору) у спосіб поданий у таблиці 1.

Таким чином, В.П. Завгородній пропонує здійснювати оптимізацію суми податкового зобов'язання з допомогою варіювання бази оподаткування, котра оподатковується вищою ставкою податку (збору) з метою її зменшення. Ми погоджуємося з доцільністю здійснення такого моделювання майбутніх податкових платежів. Водночас на нашу думку планування суми внесків до фондів загальнодержавного соціального страхування варто було б

конкретизувати за допомогою такої формули:

$$P_{\text{фоп}} = \sum_{i=1}^n \frac{\Phi_{\text{оп}i} \times C_i}{100}, \quad (3.5)$$

де $P_{\text{фоп}}$ – сума внесків до позабюджетних фондів, пов'язаних з фондом оплати праці;

$\Phi_{\text{оп}i}$ – фонд оплати праці, розрахований для сплати i -го внеску ($i = \overline{1, n}$);

C_i – ставка нарахування відповідного i -го внеску, ($i = \overline{1, n}$).

У сучасних умовах $n = 4$, оскільки сплата внесків відбувається за чотирма видами загальнообов'язкового державного соціального страхування: пенсійне; на випадок

безробіття; у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням; від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

Таблиця 1

Показники моделювання майбутніх податкових платежів, запропоновані В.П. Завгороднім [8, с. 532-534]

Показник	Умовне позначення показника	Розрахунок показника	Умовне позначення показників формули
Сума податкових платежів, пов'язаних з фондом оплати праці за необхідний період часу	$H_{фот}$	$H_{фот} = \sqrt{\frac{\Phi_{от} \times \Phi_{фот}}{100}} \quad (3.1)$	$\Phi_{от}$ – фонд оплати праці за необхідний період, $\Phi_{фот}$ – ставка податку (збору), пов'язаного з фондом оплати праці
Суми податкових платежів, що входять у ціну продукції, яка реалізується (ПДВ, акцизний збір, мито)	$H_{ст}$	$H_{ст} = \frac{Д \times K_{ст}}{100} \quad (3.2)$	$Д$ – доход від реалізації продукції (робіт, послуг), $K_{ст}$ – ставка податку (збору), що входить до вартості продукції (робіт, послуг)
Розрахунок податку на прибуток	$H_{пр}$	$H_{пр} = \frac{Ч_{пр} \times 100}{100 - K_{пр}} \quad (3.3)$	$Ч_{пр}$ – чистий прибуток, $K_{пр}$ – ставка податку на прибуток
Загальна сума податкових платежів	$H_{обц}$	$H_{обц} = \sum H_{фот} + \sum H_{ст} + H_{пр} \quad (3.4)$	

Вирішальне значення при плануванні внесків до вказаних фондів носить змінний фактор – фонд оплати праці. Розрахунок його планової величини повинен враховувати розмір мінімальної заробітної плати, середньозважену величину фонду оплати праці за минулий період, зміну кількості працівників підприємства, кадрові структурні зрушення щодо штатних і позаштатних працівників, зміну середньої заробітної плати, пільгове оподаткування тощо. Оптимізацію величини вказаних внесків можливо здійснювати за допомогою варіювання вказаного змінного фактору шляхом залучення позаштатних працівників; виплати заробітної плати у формі акцій підприємства і наступної сплати дивідендів; зменшення рівня оплати праці.

Усі податки, незалежно від джерела фінансування, зменшують суму прибутку до оподаткування: податки, що сплачуються з виручки (ПДВ, акцизний збір, мито), зменшують валовий дохід; податки та збори, що відносяться до витрат підприємства, збільшують валові витрати. Таким чином, податкове планування можливо здійснювати шляхом варіювання між різними базами оподаткування.

Проблематика здійснення податкового планування, що стосується короткострокових періодів (рік, квартал) окреслена двома напрямками:

- 1) мінімізація суми, належної до сплати у бюджет;
- 2) оптимізація податкових платежів.

Необхідно зауважити, що поняття оптимізації податкових платежів є значно ширшим за мінімізацію податків. Окрім мінімізації податків, оптимізація податкових платежів включає також відстрочення сплати податків, зменшення суми “живих” грошей, що сплачуються до бюджету та ін.

Шляхи мінімізації податків можна згрупувати наступним чином:

1. Перенесення бази оподаткування, що передбачає наявність компаній-партнерів, між якими відбувається обмін податковим зобов'язанням з метою моделювання бази оподаткування. З метою оптимізації податкових платежів доцільним є співпраця з такими компаніями, які:

- зареєстровані у вільних економічних зонах;
- зареєстровані в офшорних зонах;
- оподатковуються за альтернативними способами.

2. Зниження бази оподаткування передбачає застосування податкових пільг, збільшення витрат шляхом застосування оптимального способу списання матеріалів (ЛІФО, ФІФО, ідентифікованої вартості тощо), збільшення балансової вартості основних засобів з метою нарахування податкової амортизації, застосування прискорених методів амортизації.

3. Приховування бази оподаткування, що тягне за собою адміністративну і кану відповідальність.

Важливим способом оптимізації податкових платежів у бюджет є їх відстрочення. Відстрочення податкових платежів базується на принципі періодичності податкової звітності. Це означає, що варіювання бази оподаткування необхідно здійснювати з врахуванням того, що узагальнення даних про господарську діяльність здійснюється на певну дату. А отже для відстрочення податкового зобов'язання можливі варіації до і після дати звітності. Наприклад, можна штучно збільшити податковий кредит з ПДВ придбавши товар у звітному місяці і повернути його у наступному місяці.

Втілення на практиці спланованих податкових схем потребує досконалої техніки виконання і відображення в обліку, оскільки саме облікові дані є базою для складання податкової звітності. У зв'язку з цим необхідно наголосити на таких технічних особливостях відображення в обліку податкового планування:

1) Обов'язкове документування як витрат підприємства, так і його доходів. До валових витрат підприємства відносяться лише документально підтверджені затрати. У інакшому випадку вони фінансуються за рахунок чистого прибутку підприємства, а самовільне включення до витрат розцінюється як штучне зменшення прибутку. Те ж саме стосується валових доходів: будь-які надходження (у натуральній чи грошовій формі) отримані як дохід повинні бути задокументовані і відповідно відображені у складі валових доходів. У протилежному випадку такі дії будуть розцінюватися як приховування доходів.

2) Правильна інтерпретація господарських операцій. Наприклад, до валових витрат підприємства відносяться лише ті затрати, які прямо пов'язані із господарською діяльністю підприємства. Податковий кредит формують лише суми ПДВ стосовно товарів (робіт, послуг), вартість яких відносять на валові витрати (або підлягає амортизації).

3) Точність обрахунку податкового зобов'язання. Велику проблему складає “методичний вакуум” стосовно визначення прибутку до оподаткування у системі бухгалтерського обліку. У зв'язку з відсутністю регламентованих способів розрахунку валових доходів і валових витрат у системі обліку, бухгалтер самостійно знаходить раціональний метод здійснення податкових розрахунків відповідно до організаційних особливостей підприємства.

4) Дотримання порядку здійснення розрахунків та касової дисципліни.

5) Дотримання законності операцій.

6) Точне відображення податкового зобов'язання у податковій звітності та вчасне її подання, сплата податкового зобов'язання у бюджет. Розробка податкового календаря має на меті контроль сум та прогнозування термінів сплати податкових платежів у бюджет, уникнення помилок при цьому та відповідно штрафних санкцій.

Розробка і впровадження податкової політики підприємства передбачає також контроль за ефективністю її виконання, що здійснюється за допомогою наступного аналізу результатів таких оптимізацій. Аналіз ефективності податкового планування вимагає системи показників, які б дозволяли оцінювати:

- 1) податкове навантаження на підприємство,
- 2) ефективність податкового планування.

Група показників, що дозволяє оцінити податкове навантаження на підприємство представлена у таблиці 2.

Таблиця 2.

Показники, що дозволяють оцінити податкове навантаження на підприємство

№	Показник	Коментар
1.	Питома вага кожного з них у загальній сумі, сплаченій у бюджет	Часто найбільш обтяжливими податками (зборами) для підприємств є податок на прибуток, податок на додану вартість та внески до Пенсійного фонду
2.	Коефіцієнт ефективності діючої системи оподаткування $K_{EF} = \frac{Ч_{ПР}}{H_{ОБЩ}} [8, \text{с. 534}],$	$Ч_{ПР}$ – чистий прибуток, $H_{ОБЩ}$ – загальна сума податків (зборів), сплачених в бюджет. Узагальнено характеризує ефективність обраної податкової політики, при цьому його оптимальне значення прямуватиме до мінімуму
3.	Коефіцієнтом податкоємності у загальній сумі обсягу реалізації продукції (робіт, послуг) $K_{ПРП} = \frac{П_{ЗАГ}}{О_{РП}} [8, \text{с. 534}]$	$П_{ЗАГ}$ – загальна сума сплачених податків (зборів), $О_{РП}$ – обсяг реалізації продукції (робіт, послуг) за визначений період. Характеризує суму податкових платежів, що припадає на одиницю (1 грн.) реалізованої продукції
4.	Коефіцієнтом податкоємності витрат підприємства $K_{ПВ} = \frac{П_{ВИТР}}{В_{ЗАГ}}$	$П_{ВИТР}$ – сума сплачених податків (зборів), що відносяться до витрат підприємства, $В_{ЗАГ}$ – загальна сума витрат підприємства за визначений період. Характеризує суму податкових платежів, що припадає на 1 грн. витрат підприємства
5.	Коефіцієнт пільгового оподаткування $K_{ПО} = \frac{C_{Пл}}{ЗагC_{Под}} = \frac{C_{Пл}}{C_{Под} + C_{Пл}} [8, \text{с. 537}]$	$С_{Пл}$ – загальна сума пільг, $ЗагC_{Под}$ – загальна сума податкових платежів, належних до сплати у бюджет, $С_{Под}$ – сума податкових платежів. Даний показник розраховується і аналізується як щодо окремого виду податку, так і в цілому щодо усіх податкових платежів
6	Показник ефективності витрат =	Сума валових витрат
Сума витрат підприємства		
7	Показник лімітованості витрат =	Сума витрат підприємства – – Сума валових витрат
Сума валових витрат		

Аналіз ефективності податкового планування полягає у порівнянні внесків належних до сплати у бюджет у базовому та звітному періоді, оцінці суми, яку вдалось зекономити при сплаті податків.

Розробка і провадження податкової політики та оперативний і наступний аналіз результатів її застосування є суттєвим важелем впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства, збільшення його обігових коштів, підвищення рентабельності.

Список використаних джерел:

1. Білоусов А. Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №2. – С.54-57.
2. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.
3. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.
4. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник. – К. : Знання-Прес, 2002. – 253 с.
5. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. – 2-ге вид., перероб. – К.: Вища шк.: Т-во

“Знання”, КОО, 1999. – 574 с.

6. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

7. Кузьмінський А.М. та ін. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П.; За ред. А.М. Кузьмінського. – К.: Вища шк., 1993. – 223 с.

8. Завгородній В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2001. – 639 с.