
IV. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

УДК 336.225.673

КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ ПЛАТЕЖАМИ

І. Ю. Кравченко, кандидат економічних наук;
В. Ю. Захарченко, кандидат економічних наук;
Г. О. Соболев, кандидат економічних наук

У сучасних умовах господарювання особливо необхідно та вирішальною функцією системи управління підприємством є контроль. Її призначенням є не тільки спостереження та збір інформації для прийняття управлінських рішень відповідними органами, але й виявлення відхилень від бюджетних (планових) показників, встановлених правил, положень тощо, з'ясування причин цих відхилень від запланованих показників, визначення способів усунення недоліків і пошук резервів підвищення ефективності діяльності підприємств.

Контроль податкових платежів зводиться до ретроспективного (заключного) контролю фінансово-господарської діяльності, коли контрольні перевірки здійснюються після складання звітності, а їх результатом є нарахування фінансових санкцій органами Державної податкової інспекції.

Тому у сучасних умовах підвищення вимог власника до ефективності діяльності та системи управління підприємством є основою для зростання значення функцій внутрішнього контролю як в цілому за діяльністю підприємства, так і за управлінням податковими платежами зокрема.

Дослідження останніх публікацій за даним напрямом свідчить, що, зважаючи на актуальність проблеми, питанням теорії і практики внутрішнього контролю присвятили свої праці багато вітчизняних вчених, зокрема Н. Г. Виговська, І. К. Дрозд, В. Ф. Максимова, Є. В. Мних, В. П. Пантелєєв, В. О. Шевчук, М. Д. Корінько, М. С. Пушкар, С. В. Івахненков. Однак поза увагою залишився такий важливий об'єкт внутрішнього контролю як податкові платежі. Тоді як правильно організований внутрішній контроль податкових платежів сприяє підвищенню ефективності управління господарською діяльністю торговельних підприємств, дотриманню фінансової дисципліни, пов'язаної зі своєчасною сплатою податків і стабільністю взаємовідносин з податковими органами.

Зважаючи на це метою статті є дослідження ролі та значення внутрішнього контролю податкових платежів в системі управління підприємством.

Податкові платежі відносяться до об'єктів обліку, які необхідно контролювати як у процесі обліку, так і поза обліковою системою. Своєчасність і повнота справляння податків неможлива без раціонально організованого

контролю господарської діяльності підприємств.

Основними причинами малоефективності внутрішнього контролю за податкових платежів або його відсутності є перш за все часті зміни нормативних положень з нарахування та сплати податків, які призводять до ненавмис-

них помилок у їх обчисленні, а також до ухилення від їх сплати.

Відсутність внутрішнього контролю на окремих підприємствах позбавляє керівництво можливості постійного удосконалення та підвищення ефективності господарювання підприємства (рис. 1).

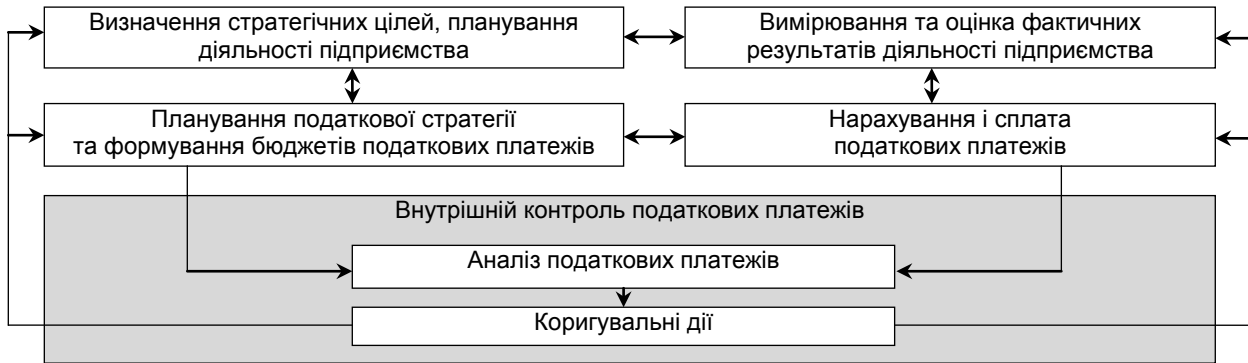


Рис. 1. Роль внутрішнього контролю податкових платежів у системі управління торговельним підприємством

Метою внутрішнього контролю податкових платежів є встановлення рівня дієвості, результативності фінансово-господарської діяльності підприємства та його політики щодо податкових платежів, досягнення встановлених керівництвом критеріїв, відповідності податковому законодавству.

Окремими функціями ефективного внутрішнього контролю мають бути бюджетування та аналіз податкових платежів, оскільки лише врахування бюджетних показників і все-

бічний аналіз відхилень від фактичних дасть змогу виявити проблеми у системі управління податковими платежами на підприємстві та постійно підвищувати її ефективність.

В умовах української дійсності діяльність підприємства характеризується наявністю достатньо високих витрат на податкове адміністрування з боку підприємства, тобто нарахування й сплату податкових платежів (рис. 2).



Рис. 2. Класифікація витрат суб'єктів господарювання, що пов'язані із дією податкового законодавства [10]

Тому з погляду фінансової оптимізації діяльності підприємства всі податкові платежі, пов'язані з дією податкового законодавства, можна розглядати як витрати, на які може впливати підприємство через системи управління податковими платежами та внутрішнього контролю.

В умовах жорсткої конкуренції та суттєвого податкового впливу підприємства змушені формувати власну стратегію відносин з подат-

ковими органами, з метою зменшення податкового навантаження і мінімізації втручання в діяльність підприємства фіскальних органів, одночасно не порушуючи податкового законодавства.

За ознакою законності дій у податковій поведінці платника податку можна виділити декілька можливих способів зниження податкового навантаження (рис. 3).

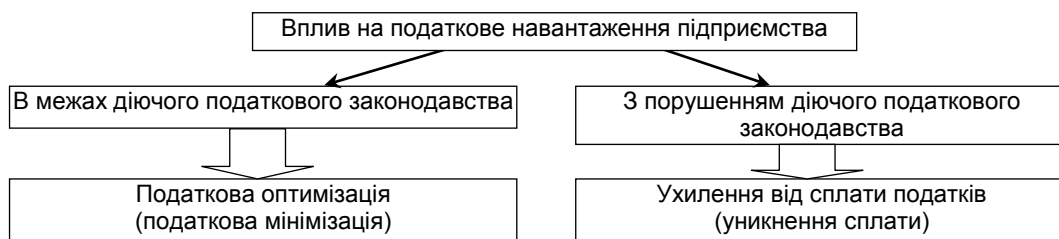


Рис. 3. Регулювання податкового навантаження на підприємство

В економічній літературі відсутній єдиний теоретичний підхід до дослідження проблеми несплати податків і обов'язкових зборів до бюджету в повному обсязі (табл. 1).

На сьогодні платники податків здебільшого ухиляються від сплати таких податків, як податок на додану вартість і податок на прибуток підприємств. Це зумовлено тим, що податок на додану вартість є податком на кінцевого споживача і при його великій ставці відбувається зростання цін, що знижує купівельну спроможність населення.

З погляду держави будь-які дії платника податку пов'язані з оптимізацією оподаткування – це ухилення від сплати податків, що передбачає незаконні дії платників щодо зменшення обов'язкових платежів.

Державна податкова адміністрація умовно схеми мінімізації податкових зобов'язань було розділяє на чотири категорії: схеми зменшення податкових зобов'язань; схеми оптимізації податкових зобов'язань; схеми ухилення від оподаткування; схеми, що мають ознаки шахрайства.

Формально державою визнається законність застосування перших двох видів мінімізації податкових зобов'язань, але з деякими обмеженнями – як формально законні, проте їх реалізація неможлива без залучення інших

суб'єктів господарювання і, як правило, спрямована на перенесення об'єкта оподаткування об'єкта оподаткування на інших осіб з меншими (пільговими) ставками оподаткування, нерезидентів, фіктивних суб'єктів господарювання. При цьому слід розрізняти законність здійснених операцій, пов'язаних із такими категоріями, і в ході проведення документальних перевірок визнавати «зловживання» суб'єктом господарювання своїм правом, розмежовуючи діяльність на господарську й таку, що здійснюється без очевидного економічного змісту.

Третя категорія схем мінімізації податкових зобов'язань – пов'язані з ухиленням від оподаткування. Зокрема, такі схеми можуть досягатися завдяки невідображенню у податкових деклараціях податкових зобов'язань, використанню у розрахунках підставних («фіктивних») осіб, або тих, що визнані банкрутами.

Четверта категорія схем пов'язана з шахрайством, підrobкою документів. Зазначене може досягатися шляхом укладання удаваних правочинів, зокрема, використання підrobлених документів, у тому числі для отримання незаконного відшкодування з бюджету сум ПДВ.

Отже, застосування схем мінімізації оподаткування за методикою ДПАУ зводиться до

незаконного ухилення від сплати податків, тоді як у науковій літературі оперують поняттями «податковий менеджмент», «податкова оптимізація», «податкове планування» (табл. 2).

Таблиця 1

Наукові погляди на характеристику поняття «ухилення від сплати податків»

Автори	Визначення
Турчинов О.	Ухилення від податків поділяється на дві основні групи: легальне, що представляє собою свідому несплату податків, яка виконується без порушення діючого податкового законодавства, та нелегальне
Стігліц Джозеф Ю.	Уникнення податків – це використання певних положень податкового законодавства, які дозволяють відійти від їх сплати, а ухилення від податків – незаконний відхід від сплати податків
Кримінальний кодекс України	Навмисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства (незалежно від форми власності) або будь-якою іншою особою, яка зобов'язана сплачувати зазначені податки, збори та обов'язкові платежі [13] (ст. 212)
Вишневський В., Веткін А.	Уникнення від сплати податків – діяльність господарюючих суб'єктів, направлену на мінімізацію податкових зобов'язань всіма допустимими законом способами: використання податкових пільг, утому числі зміни податкового режиму залежно від територіальної належності, найрізноманітніші організаційно-правові форми ведення бізнесу і форми угод, вибір раціональної облікової політики, найбільш вигідне з податкового погляду розміщення прибутку і активів, використання недоліків у законодавстві і навіть припинення легальної підприємницької діяльності, переведення її в сферу неформальної економічної активності, якщо така не потребує відповідно до закону сплати податків. Ухилення від сплати податків – це протиправні дії щодо зменшення податкових зобов'язань, наслідками яких у випадку їх виявлення може бути відповідальність за порушення податкового законодавства

Таблиця 2

Характеристика поняття «податкова оптимізація»

Автори	Визначення
Мацелик М., Пригоцький В.	Податкова оптимізація (мінімізація) – це цілеспрямовані дії платника податків, які дозволяють йому уникнути або зменшити свої обов'язкові платежі до державного бюджету
Єріс Л.	Оптимізація податків передбачає мінімізацію податкових виплат в короткостроковому і довгостроковому періоді і недопущення штрафних санкцій з боку фіскальних органів, що досягається правильним нарахуванням і своєчасною виплатою податків
Науменко М.	Оптимізація оподаткування – це дії платника, спрямовані на зменшення власних податкових зобов'язань, але за умови, що такі дії повністю відповідають діючому законодавству
Єлісєєв А., Підлужний М.	Інструментами податкової оптимізації є відстрочення сплати податків, зменшення суми «живих» коштів, що сплачуються до бюджету, та інші

З огляду на приведені у табл. 1 і 2 визначення понять «податкова оптимізація» та «ухилення від сплати податків» зрозуміло, що єдиним критерієм для поділу понять «ухилення від сплати податків» і «податкова оптимізація» і «податкове планування» є законність дій платників податків.

На практиці межу між ухиленням від сплати податків і податковою оптимізацією можна охарактеризувати як податковий ризик, тобто небезпеку настання подій з негативними для

підприємства наслідками, які можуть бути пов'язані з фінансовими втратами. Оскільки вплив фіскальних органів на діяльність торговельного підприємства може мати негативних характер, необхідно систематично проводити контроль і аналіз виявлених податкових ризиків для підприємства.

Основні негативні наслідки реалізації податкових ризиків – це перш за все фінансові санкції у вигляді пені, штрафів і судових витрат, крім того, згідно з чинним податковим і

адміністративним законодавством, види відповідальності й покарання можуть бути застосовані як безпосередньо до підприємства, так і до його керівництва, а у разі виявлення певних податкових правопорушень передбачена кримінальна відповідальність.

Як свідчить практика, плата за ризик щодо податкових платежів, в тому числі і ризик ухилення від оподаткування, набагато перевищує витрати платника податків на ведення легітимної підприємницької діяльності.

У цій ситуації одним із важливих аспектів діяльності торговельних підприємств є формування та функціонування ефективної системи внутрішнього контролю податкових платежів, одним із завдань якої є управління податковими ризиками на рівні підприємства.

В той же час результати анкетування посадових осіб підприємств свідчать, що далеко не вся інформація про контроль податкових платежів користується попитом із боку суб'єктів управління.

Найменше інформації з системи внутрішнього контролю використовують працівники, що здійснюють планування діяльності підприємства, оскільки їх потреби включають в себе інформацію про пропозиції з оптимізації оподаткування підприємства, організації системи внутрішнього контролю податкових платежів, їх обліку, розрахунків з бюджетом і фондами соціального страхування, підвищення ефективності управління підприємством і аналіз зовнішнього податкового середовища й оцінку його впливу на діяльність підприємства.

Керівники підприємств теж мають низьку інформаційну потребу у інформації щодо податкових платежів, що свідчить перш за все про неусвідомленість менеджерів (керівників) щодо можливостей формування власних інформаційних потреб, які б забезпечували їхню професійну діяльність і надавали можливості управління податковими платежами та регулювання впливу податкового середовища на діяльність підприємства.

Про неефективність систем внутрішнього контролю на підприємствах свідчить і велика кількість судових справ, порушених при ухилянні від сплати податкових платежів.

Господарська діяльність підприємства загалом, та, зокрема, його відносини з фіскальними органами, мають бути підконтрольними системі внутрішнього контролю. Організація такого контролю податкових платежів є одним із найбільш ефективних і надійних способів нагляду за станом нарахування, відображення в обліку та сплати податкових платежів. Його завданням є перш за все виявлення податкових ризиків, перевірка достовірності інформації обліку, відповідності розрахованого податкового зобов'язання законодавчим нормам.

Внутрішній контроль податкових платежів має бути спрямований на попередження (профілактику) порушень нормативно-правових актів або зловживань і застосування до підприємства фінансових і адміністративних санкцій, порушення кримінальних справ за статтею «ухилення від сплати податків».

Погоджуючись з думкою О. В. Адамик, вважаємо, що внутрішній контроль податкових платежів мають здійснювати працівники підприємства і бути частиною системи внутрішнього аудиту. В разі потреби до здійснення такого контролю можна залучати також сторонніх фахівців – юристів, спеціалістів з оптимізації податкових платежів, консалтингові та аудиторські фірми [1].

Організація внутрішнього контролю податкових платежів підпорядкована загальноприйнятим вимогам до системи внутрішнього контролю та використовує джерела й методичні прийоми загального характеру, підпорядковується власнику (рис. 4).

Внутрішній контроль податкових платежів є важливим інструментом зниження податкових витрат. Основне призначення системи внутрішнього контролю податкових платежів полягає у дотриманні законності та правомірності діяльності торговельного підприємства й управлінні ризиками, пов'язаними з дією податкового законодавства.

Відповідно до призначення можна виділити основні завдання внутрішнього контролю податкових платежів на підприємстві: перевірка правильності формування податкової бази і точності податкових розрахунків; перевірка обґрунтованості використання податкових пільг; перевірка застосовуваних схем

оптимізації оподаткування; перевірка правильності складання податкових декларацій; підготовка рекомендацій з виправлення допущених неточностей або порушень податково-

го законодавства; оцінка податкових ризиків і можливих негативних наслідків не виправлення неточностей або порушень податкового законодавства.



Рис. 4. Модель організації внутрішнього контролю податкових платежів торговельного підприємства

Результатом функціонування внутрішнього контролю є постійна оцінка податкових ризиків торговельного підприємства, в тому числі:

- достовірності інформації про фактичний стан податкових проблем підприємства, податкових ризиків;

- усунення можливих наслідків порушення законодавства для підприємства та його посадових осіб;
- перевірка нарахування податкових платежів, визначення прийнятності можливих сум штрафів і пені, які можуть бути нараховані при виявленні порушень фіскальними органами;
- надання пропозицій щодо вдосконалення системи обліку, бюджетування й, визначення можливих способів оптимізації або зниження податкових платежів.

Таким чином, ефективне функціонування системи внутрішнього контролю дозволяє не тільки зробити висновок щодо правильності нарахування податкових зобов'язань, але й мінімізувати податкові ризики та потенційні санкції за порушення податкового законодавства, що нерідко істотно впливають на загальний фінансовий стан організації, а також здійснювати постійну профілактику порушень нормативно-правових актів чи зловживань і застосування до підприємства фінансових і адміністративних санкцій, порушення кримінальних справ за статтею «ухилення від сплати податків».

ЛІТЕРАТУРА

1. Адамик О. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків : організація та методика здійснення / О. Адамик. // Наука мо-лода. – 2005. – Вип. 3. – С. 116–121.
2. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства : [монографія] / Є. В. Мних, А. Д. Бутко, О. Ю. Большакова [та ін.]. – К. : КНТЕУ, 2005. – 232 с.
3. Бардаш С. В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень : [монографія] / С. В. Бардаш // Київський національний торговельно-економічний університет. – К. : КНТЕУ, 2008. – 312 с.
4. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
5. Вишневський В. Ухилення від сплати податків : моделювання вибору та дій економічного суб'єкта / В. Вишневський, А. Веткін // Економіка України. – 2004. – № 1. – С. 9–15.
6. Греськів Т. С. Дослідження стану податкового обліку та контролю / Т. С. Греськів // Держава та регіон. Серія: «Економіка та підприємництво». – 2009. – № 2. – С. 58–62.
7. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук ; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К. : Імекс-ЛТД, 2007. – 304 с.
8. Єлісеєв А. Мінімізація податків законними способами [Електронний ресурс] / А. Єлісеєв, М. Підлужний // Контракти. – 2003. – № 36. – Режим доступу : <http://kontrakty.com.ua/show/ukr/article/10/362003637.html>. – Назва з екрана.
9. Єріс Л. Податкове планування як засіб збільшення фінансових ресурсів підприємств / Л. Єріс // Актуальні Проблеми Економіки. – 2004. – № 2. – С. 76–87.
10. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Р. П. Жарко / Назва з екрана. – К., 2006. – 24 с.
11. Івахненко С. В. Фінансовий контролінг : методи та інформаційні технології : [монографія] / С. В. Івахненко, О. В. Мелих. – К. : Знання, 2009. – 319 с.
12. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації : теорія, методологія, організація : [монографія] / М. Д. Корінько. – К. : Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 429 с.
13. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III зі змінами та допов. / Україна. Верховна Рада. – Режим доступу : <http://www.liga.net>. – Назва з екрана.
14. Максимець К. Організація податкового планування і контролю на комерційному підприємстві / К. Максимець // Економіка і управління. – 2005. – № 1. – С. 67–75.
15. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : [монографія] / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 261 с.
16. Мацелик М. О. До питання «оптимізація» оподаткування в Україні / М. О. Мацелик, В. А. Пригоцький // Юридичний вісник. – 2009. – № 1 (10). – С. 39–44.
17. Науменко М. Оптимізація оподаткування як засіб запобігання ухилення від сплати ПДВ / М. Науменко // Науковий вісник. – 2003. – № 4. – С. 78–85.

18. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація : [монографія] / В. П. Пантелеев. – Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
19. Твердохліб О. В. Проблеми організації ведення податкового обліку в системі інформаційного забезпечення податкового контролю / О. В. Твердохліб // Наукові праці. – 2003. – Вип. 4, ч. 1. – С. 453–458.
20. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: Проблеми теорії, організації, методології : [монографія] / В. О. Шевчук. – К. : КДТЕУ, 1998. – 371 с.

УДК 657.6.001.123(477)

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ АУДИТУ В УКРАЇНІ

І. А. Платонова

Сучасний стан економіки характеризується поглибленням взаємозв'язків між суб'єктами господарювання. Динамічне ускладнення господарських процесів опосередковується глобалізаційними явищами й обумовлює підвищення концентрації управлінських впливів. Зростання ризикових операцій і прийняття економічних рішень в умовах невизначеності вимагає професійного захисту інтересів власників капіталу. У світовій практиці фахове супроводження господарської діяльності забезпечують аудиторські компанії.

За період незалежності в Україні створено національну систему аудиту, покликано сприяти розвитку національного господарства та демократизації суспільного життя країни. Структура, забезпечення та функціонування цієї системи продовжують удосконалюватися, нині відбувається активний розвиток незалежного аудиту й інтенсивне становлення ринку аудиторських послуг, проте залишається ряд проблем, які потребують пильної уваги зі сторони практиків та науковців.

Проблемам розвитку ринку аудиторських послуг присвячено ряд праць вітчизняних учених. Н. Кужельный, Е. Петрик [4], Ф. Бутинець [8, 9], Г. Давидов присвячують свої дослідження питанням розвитку, організації аудиту та вказують на певну завершеність формування національної системи аудиту в країні. О. Редько в своїй праці [18] аналізує

показники діяльності на ринку аудиторських послуг в Україні. Н. І. Дорош [12] досліджує організацію аудиторської діяльності та звертає увагу на контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні, І. Пилипенко вважає, що «...необхідно удосконалювати нормативну базу котра регулює аудиторську діяльність...» [15, с. 8]. Взавши до уваги бачення кожного автора, бажано висловити власну думку з приводу оцінки стану та напрямків розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Метою статті є визначення реального стану і проблем розвитку аудиторської діяльності та пошук перспективних способів їх подолання.

У світовій практиці аудит набув значного поширення. Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни світу. Якщо взяти до уваги зарубіжну аудиторську практику останніх ста років, то можна констатувати, що аудиторська діяльність пройшла три стадії еволюції. Тому за характером перевірки виокремлюють такі види аудиту: підтверджуючий, системно-орієнтований та аудит, який базується на ризику, або ризикоорієнтований. На це звертають увагу більшість науковців [1, 2, 7, 11, 13, 19, 20], і такий поділ концепцій розвитку аудиту дійсно відображає еволюцію розвитку аудиторської діяльності у світі.

Аудит в Україні виник на соціальне замовлення і, ще не маючи глибокої теорії, почав виконувати практичні завдання щодо підтвер-