

УДК 657.446

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВ-ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

СВІТЛАНА ЛЕВИЦЬКА,
доктор екон. наук, професор,

ОЛЬГА ОСАДЧА,
канд. екон. наук,
Національний університет
водного господарства
та природокористування

Проаналізовано вітчизняну та міжнародну практику формування облікового забезпечення розрахунків з бюджетом на рівні підприємства. Розкрито методику формування облікового інформаційного ресурсу.

Ключові слова: податковий менеджмент, підприємство-платник податків, податкове планування, розрахунки з бюджетом, облікова система, Податковий кодекс, інформаційний ресурс.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах становлення системи оподаткування існує чимало невирішених питань, зокрема: низький рівень результативності адміністрування розрахунків з бюджетом з огляду на оптимізацію оборотних активів, відсутність уніфікації методів податкового та фінансового обліку тощо. Питання податкового менеджменту на підприємстві, зареєстрованому як платник податків, мають стратегічне значення, обумовлюють необхідність ефективного методичного та організаційного забезпечення системи розрахунків суб'єктів за податками та зборами. В основу адміністрування розрахунків з бюджетом покладено ефективність інформаційного розкриття результатів господарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі теоретичні та практичні питання податкового менеджменту, зокрема, облікового забезпечення розрахунків з бюджетом, висвітлено в працях українських та зарубіжних фахівців, серед яких: М. Бейгельзімер, І. Бланк, А. Горбунов, Я. Литвиненко, О. Кірш, К. Ковальчук, Д. Мельник, Дж. Пеккер, М. Підлужний, А. Погорлицький, Т. Рева, І. Соловійов, С. Сутирін, Е. Уткін та ін.

Активне реформування податкової системи на засадах забезпечення збалансованості соціально-економічного та екологічного складових розвитку національної економіки обумовлюють формування інноваційних підходів у питаннях менеджменту організації підприємницької діяльності, в тому числі – розрахунків з бюджетом.

Мета дослідження – обґрунтування методичних та організаційних підходів облікового забезпечення нарахування та сплати податків і зборів на рівні підприємства, виявлення пріоритетних напрямів формування інформаційної складової податкового менеджменту.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Визначення категорії «податковий менеджмент» історично ґрунтується на основних функціях управління, а саме: планування, організація, мотивація і контроль.

В умовах запровадження Податкового кодексу України спостерігається суттєве, проте нерівнозначне податкове навантаження на суб'єктів господарювання, що призводить до диспропорційних умов конкуренції. Особливого значення набуває впровадження в діяльність підприємств заходів щодо оптимізації податкових платежів [1].

Доцільно розглянути деякі найпоширеніші підходи до трактування поняття «податковий менеджмент», зокрема:

- процес управління шляхом використання методів адміністративного впливу на податкову систему з метою реалізації податкової політики (Г. Ісаншина);
- сукупність прийомів і методів організації податкових відносин із метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу на розвиток виробництва й соціальної сфери (О. Тимченко);
- сукупність трьох складових: системи управління податками; визначена категорія людей, які здійснюють роботу з управління податками; форма підприємництва, що стосується корпоративного і персонального податкового менеджменту (А. Крисоватий, А. Кізіма);
- система принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних із вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їхнім здійсненням (Я. Литвиненко) [1–3].

На нашу думку, **податковий менеджмент (ПМ)** – організація системи обов'язкових розрахунків платника податків з бюджетом на засадах: дотримання чинного податкового законодавства; забезпечення

оптимальних розмірів та структури обігових коштів з метою створення умов для розвитку інвестиційно-інноваційної підприємницької діяльності з урахуванням збалансованості соціальної, економічної та екологічної її складових.

В основу податкового менеджменту покладено реалізацію системи оподаткування суб'єкта на засадах задоволення протиріччя інтересів між ним та державою.

Економко-організаційними етапами ПМ є планування розрахунків, їх адміністративне забезпечення (адміністрування), узагальнення облікових даних і показників форм звітності, аналіз та контроль реалізації системи оподаткування на підприємстві.

Результатом **податкового планування** мають бути, з одного боку, формування джерел для нарахування зобов'язань з податків та зборів, а з іншого – створення сприятливих умов для розвитку господарської діяльності, регулювання соціально-економічних питань трудового колективу. Базові засади податкового планування – *максимізація обігових коштів за рахунок оптимізації податків в рамках чинного законодавства*.

Побудова результативної системи оподаткування сприяє вирішенню одного з основних питань діяльності підприємства – оцінка та попередження межі між спроможністю сплачувати податки та збори на умовах забезпечення розвитку підприємництва та ухилення від їх сплати (або проведення розрахунків не в повному обсязі).

На сьогодні багато теоретиків та частково практиків указують на три основні механізми зменшення податкових платежів: ухилення від сплати податків (tax evasion), обхід податків (tax avoidance) та податкове планування (tax planning).

На жаль, в Україні відсутні чіткі критерії як самих процедур податкового планування, так і оцінки дій платника за результатами його впровадження на підприємстві.

Зокрема, у Франції для оцінки сумлінності дій платника податків використовується поняття «зловживання правом» (abus de droit). В законодавстві Франції визначено, що зловживання правом – результат юридичних побудов, вироблених з метою повного або часткового звільнення від оподаткування [3; 4].

З урахуванням світового досвіду введення у вітчизняне законодавство поняття «зловживання правом», на нашу думку, є доцільним.

Ключові моменти **податкового адміністрування** на підприємстві:

- ♦ формування відповідального ставлення фахівців, в обов'язки яких входять нарахування та сплата

податкових зобов'язань, дотримання задекларованих норм та принципів Податкового кодексу України;

- ♦ удосконалення системи управління господарською діяльністю, передусім у частині усунення суб'єктивізму, своєчасності проведення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, зменшення масштабів ухилення від сплати податків;

- ♦ покращення фінансових показників підприємства шляхом зниження податкового навантаження (в межах чинного податкового законодавства);

- ♦ створення сприятливих умов для формування інвестиційно-інноваційного клімату шляхом застосування інструментів податкового стимулювання;

- ♦ забезпечення механізму захисту прав платника податків шляхом створення ефективної системи розв'язання спорів з податкових питань під час проведення процедури адміністративного оскарження, а також у судовому порядку;

- ♦ розробка результативних процедур контролю з боку керівного складу підприємства за нарахуванням та сплатою податкових зобов'язань;

- ♦ уніфікація методів обліку операцій, що є об'єктом оподаткування, в підсистемах бухгалтерського та податкового обліку;

- ♦ забезпечення стабільності, прозорості та передбачуваності системи оподаткування з урахуванням економіко-організаційних особливостей підприємства.

Одним із складових **податкового менеджменту** підприємства має стати організаційне забезпечення етапів створення **інформаційного ресурсу (ІР)** за результатами обліку господарських операцій, які є об'єктами оподаткування, та даних фінансової й податкової звітності, що передбачає:

- визначення структури інформаційних потоків;
- обґрунтування технології збору, узагальнення та передачі інформаційних блоків з урахуванням потреб внутрішніх користувачів;
- визначення метаданих для службових документів з метою відповідності їх функціональному призначенню;
- визначення вимог до етапів обігу та використання такого ресурсу певними посадовими особами;
- забезпечення умов збереження і відтворення письмових та електронних форматів ІР;
- узгодження політики адміністрування ІР з чинними регуляторними вимогами та нормами;
- визначення можливостей оптимізації ІР як складової успішного використання ресурсного потенціалу суб'єкта тощо.

Інформаційний ресурс за джерелами формування можна класифікувати (рис. 1):

- **обліковий інформаційний ресурс (ОІР)** – уза-

гальнена та інтерпретована відповідно до потреб споживачів інформація за даними обліку та звітності;

• *управлінський інформаційний ресурс (UIP)* –

узагальнення результатів контрольно-аналітичних процедур за питаннями, визначеними управлінським персоналом підприємства.

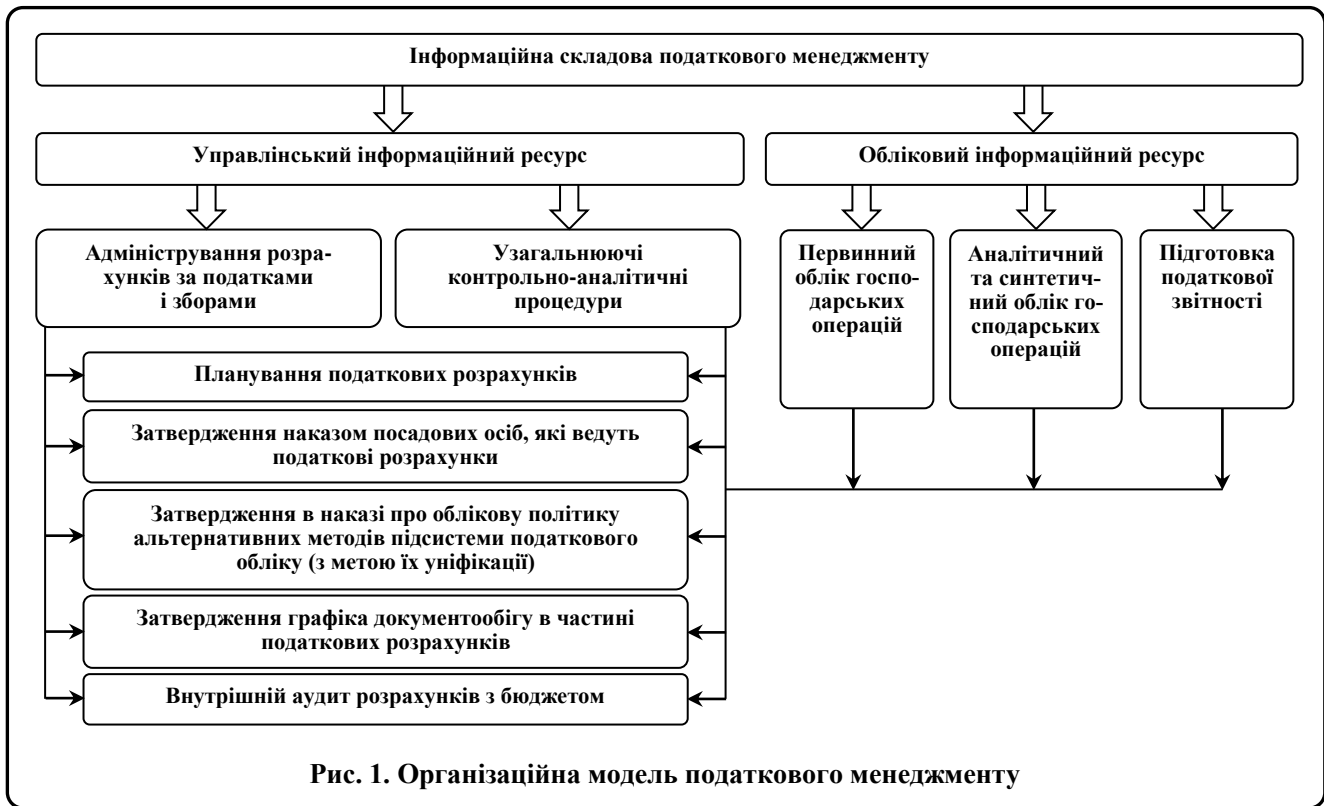


Рис. 1. Організаційна модель податкового менеджменту

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО РЕСУРСУ (ОІР)

Зупинимося детальніше на методиці формування облікового інформаційного ресурсу (ОІР), який має відповідати певним якісним характеристикам і принципам, задовольняти визначене керівництвом підприємства функціональне призначення. Об'єктами ОІР в системі податкового менеджменту є господарські операції, що формують об'єкти оподаткування податками та зборами.

А. Береза, І. Козак визначають такі якісні характеристики інформаційних систем (що цілком прийнятно для ОІР):

➤ *функціональна повнота*: суцільна реєстрація господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;

➤ *функціональна надійність*: гарантія достовірності та об'єктивності інформаційних даних;

➤ *економічна ефективність*: забезпечення результативності інформації з точки зору покриття витрат на її створення [5, с. 15–20].

Створення облікового інформаційного ресурсу

для податкового менеджменту передбачає дотримання таких *принципів*:

• *доцільності* – ОІР розкриває лише ті господарські операції, що можуть бути використані для визначення об'єктів оподаткування податками (зборами);

• *достовірності* – інтерпретує точні, об'єктивні, підтверджені дані;

• *повноти* – проходить усі етапи збору, узагальнення та передачі даних;

• *оперативності* – дотримується структуризованого за етапами та періодами проходження плану-графіка при максимальному використанні сучасного технічного оснащення та забезпеченні високого кваліфікаційного рівня працівників;

• *правильності оформлення* – інформаційні дані дотримуються вимог чинного нормативного поля з питань оподаткування суб'єкта;

• *безперервності* – мають безперервний характер функціонування, виходячи з безперервної діяльності суб'єкта;

• *лаконічності* – інформаційні блоки викладені лаконічно, компетентно, зрозуміло.

Вагому роль для забезпечення результативності на обліково-аналітичному рівні відіграє уніфікація альтернативних методів бухгалтерського та податкового обліку, визначених в наказі про облікову політику суб'єкта (табл. 1). Наприклад, доцільно затвердити: для основних засобів, задіяних на виготовленні готової продукції, для обох облікових під-

систем виробничий метод нарахування амортизації; у разі наявного широкого асортименту виробничих запасів – метод списання запасів за ідентифікованою собівартістю; для безоплатного оприбуткування запасів – визначення договірної вартості (звичайної ціни) за методом порівнянної неконтрольованої ціни тощо.

Таблиця 1

**РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО УНІФІКАЦІЇ АЛЬТЕРНАТИВНИХ МЕТОДІВ ОБЛІКУ
В НАКАЗІ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ**

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Для видів обліку	
		бухгалтерського	податкового [6]
	<i>Рекомендовано Мініном України [7]</i>		
1	Методи оцінки вибуття запасів	+	+
2	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	+	–
3	Методи амортизації необоротних активів	+	+
4	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	+	+
5	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, база їх розподілу	+	+
6	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	+	+
7	Переоцінка необоротних активів: критерії, періодичність, відображення результатів	+	–
	<i>Додатково до рекомендацій Мініну України</i>		
8	Робочий план рахунків (з субрахунками аналітичного обліку)	+	+
9	Переоцінка запасів: критерії, періодичність, відображення результатів	+	–
10	Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних на безоплатній основі	+	+
11	Форми внутрішньої звітності, самостійно створені на підприємстві	+	+

Знак «+» показує альтернативні методи обліку, які доцільно уніфікувати в розрізі облікових підсистем.

**ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО
ІНФОРМАЦІЙНОГО РЕСУРСУ (ІІР)**

Зважаючи на важливість інформації за результатами контролю, зокрема, обґрунтованих висновків і пропозицій щодо покращення системи оподаткування підприємства, розглянемо міжнародну практику проведення внутрішнього аудиту операційної діяльності.

Нормативне регулювання аудиторської діяльності як в Україні, так і в міжнародній аудиторській практиці передбачає не тільки перевірку певних питань на предмет встановлення відхилень, а й обґрунтування компетентної думки стосовно причинно-наслідкових зв'язків за виявленими відхиленнями та їх попередження з метою вирішення питань, що підлягали аудиту, в подальшому.

1. Аудит на дотримання нормативних вимог – визначення, чи дотримується підприємство, аудит якого проводиться, встановлених процедур і правил [8].

2. Аудит фінансової звітності – аудиторська перевірка фінансових звітів, що має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи

складені фінансові звіти відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

3. Операційний аудит – перевірка існуючих на підприємстві процедур і методів з метою оцінки їх ефективності. Результати операційного аудиту значно складніше визначити, ніж результати двох інших видів аудиту.

Внутрішній аудит (за кожним з перелічених вище видів аудиту) – це окремий елемент системи управління, що створюється керівництвом підприємства з метою забезпечення внутрішнього контролю. *На сьогодні внутрішній аудит є якісно новою формою внутрішнього контролю, використовує в основі проведення методи та процедури внутрішнього контролю.*

З урахуванням міжнародного досвіду проведення внутрішнього аудиту у формі внутрішнього контролю визначимо цілі, процедури та тести контролю господарських операцій, в результаті проведення яких досягається мета внутрішнього контролю в системі податкового менеджменту [9, с. 350].

Основними **цілями внутрішнього контролю** в

системі податкового менеджменту є підтвердження наступного:

➤ санкціоновані керівником підприємства господарські операції своєчасно реєструються достовірною сумою на відповідних рахунках обліку в певному звітному періоді;

➤ участь посадових осіб (виконавців) у проведенні господарських операцій підтверджена їх посадовими обов'язками та відповідними рішеннями керівництва;

➤ задекларовані податкові зобов'язання за своїм переліком відповідають чинному Податковому кодексу України, результатам звірки з Головним управлінням Міністерства доходів і зборів (за місцем реєстрації підприємства-платника податків).

Процедури внутрішнього контролю, на нашу думку, включають:

- послідовну нумерацію первинних документів та реєстрів в розрізі нарахування та сплати кожного з податків (зборів) з наступною перевіркою їх на предмет повноти;

- оформлення первинних документів та реєстрів (на підставі яких визначається нарахування податків та зборів та погашення зобов'язань по них) посадовими особами, функціональні обов'язки яких підтверджені відповідними розпорядженнями керівника;

- збереження підсумків за окремими розрахунковими операціями перед перевіркою загальних розмірів об'єктів оподаткування на предмет точності даних;

- дотримання аналітичних субрахунків для перевірки відповідності інформації за синтетичними рахунками в облікових реєстрах, на основі яких здійснюються розрахунки з податкових зобов'язань;

- відповідність залишків заборгованості по розрахунках з бюджетом у формах податкової та бухгалтерської звітності інвентаризаційним даним Головного управління Міністерства доходів і зборів (за місцем реєстрації підприємства).

Тести внутрішнього контролю здійснюють особи, які проводять контрольні операції, з метою підтвердження вище перелічених процедур контролю. Інколи має місце повторне проведення процедур контролю (в більшості випадків таку необхідність виявляють саме результати тестів).

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Податковий кодекс України регламентують основні вимоги щодо забезпечення результативної системи оподаткування на підприємстві:

1. Своєчасність документування операції. Положення про документальне забезпечення записів у

бухгалтерському обліку регламентує складання первинних документів у момент проведення операцій, що враховуються в системі оподаткування або, якщо це неможливо, безпосередньо після завершення господарської операції.

2. Юридична сила та доказовість первинних документів і реєстрів (у тому числі податкових накладних). Первинні документи за розрахунками з бюджетом повинні мати всі необхідні та передбачені додаткові реквізити, складаються на бланках типових, спеціалізованих форм, а також з використанням (як виняток) виготовлених підприємством самостійно внутрішніх бухгалтерських документів.

3. Реєстрація операцій за дотримання умов, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1. Дебіторська заборгованість та кредиторські зобов'язання за розрахунками з бюджетом по податках та зборах визнаються у формах бухгалтерської та податкової звітності при умові достовірної їх оцінки: дебіторська заборгованість обліковується на балансі у разі, якщо очікується отримання в майбутньому економічної вигоди від її погашення, кредиторське зобов'язання – при умові існування ймовірності зменшення економічних вигід у періодах їх погашення.

4. Класифікація заборгованості з метою обліку. Зобов'язання будуть поточними, а дебіторська заборгованість – оборотним активом у випадку, коли вони будуть погашені протягом операційного циклу або 12-ти місяців з дати складання Балансу. В інших випадках дебіторська заборгованість визнається іншим необоротним активом, а кредиторська – довгостроковим зобов'язанням.

5. Інвентаризація розрахунків. Інвентаризація розрахунків (у тому числі з бюджетом) є обов'язковою не рідше одного разу на рік.

6. Своєчасне зняття з балансового обліку та ведення позабалансового обліку. Дебіторська та кредиторська заборгованість за податковими розрахунками з бюджетом списується з балансового обліку у випадку її безнадійності, або по завершенню терміну позовної давності (3 роки). Після чого така заборгованість обліковується на рахунках позабалансового обліку не менше трьох років. По сумнівній дебіторській заборгованості за розрахунками з поставальниками та підрядчиками підприємство нараховує резерв сумнівних та безнадійних боргів, що не можна сказати про розрахунки з бюджетом. Безнадійна заборгованість у випадках завершення терміну позовної давності або визнання в судовому порядку дебітора-контрагента банкрутом в наступному податковому звітному періоді з моменту такого визнання

повинна бути відображена в розрахунках коригування податкових зобов'язань по ПДВ та податку на прибуток (при умові, якщо підприємство зареєстровано платником зазначених податків).

5. Дотримання діючої кореспонденції рахунків, передбаченої робочим планом рахунків підприємства-платника податків, в момент реєстрації розрахунків в бухгалтерському обліку. Це дає змогу виявити помилки у відображенні розрахункових операцій та встановити факти умисного перекручування облікових даних.

6. Правильність визначення об'єкта оподаткування. Методика розрахунку податкових зобов'язань повною мірою має відповідати чинному Податковому кодексу України. При цьому враховуються (та обґрунтовуються!) операції, що звільнюються від оподаткування та/або оподатковуються за відмінними від затвердженої як базова ставками.

Під час проведення внутрішнього контролю застосовують спосіб вибіркової перевірки документів. Однак внутрішній контроль в системі податкового менеджменту передбачає суцільну перевірку операцій за розрахунками як з бюджетом, так і з іншими контрагентами (списання заборгованості, нарахування резерву сумнівних боргів та його використання), операцій в особливо великих розмірах, готівкових та безготівкових розрахунків, операцій з основними засобами.

Безперечно, ризик недотримання підприємством нормативної бази за обов'язковими розрахунками з бюджетом може виникнути як результат адміністративних, організаційних, економічних, психологічних розходжень посадових осіб, задіяних на виконання відповідних операцій (розрахунків). Для цього перед початком проведення внутрішнього аудиту (контролю) необхідно встановити **аудиторський ризик внутрішнього контролю** в системі податкового менеджменту.

Модель аудиторського ризику розкрито в Положеннях по стандартах аудиту (SAS) 39 і 47:

$$AP = BP \cdot PK \cdot PH, \quad (1)$$

де **AP** – допустимий аудиторський ризик;

BP – внутрішньогосподарський ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення [8; 9].

Допустимий аудиторський ризик (AP) – визнання аудитором міри наявних у вихідній документальній інформації помилок та неточностей після того, як внутрішній аудит (контроль) був завершений. Це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, якщо фінансові та податкові зві-

ти містять суттєво викривлену інформацію. Безперечно, такий ризик має місце в сучасній системі податкового менеджменту. Зазначимо, що в міжнародній практиці операційного аудиту урядових структур аудиторі встановлюють AP в межах 4–6% і у відповідності з цим планують аудиторські процедури.

Зупинимось детальніше на складових аудиторського ризику в контексті обов'язкових розрахунків з бюджетом.

Внутрішньогосподарський ризик (BP) – міра очікування аудитором помилки у вихідній інформації з питань нарахування та сплати податкових зобов'язань, що перевищує прийняту до початку перевірки системи внутрішнього контролю платника податків оцінку. Це, як приклад, ризик викривлення залишків зобов'язань за розрахунками з бюджетом, неврахування в повному обсязі елементів розрахунку бази оподаткування, неповне документування операцій, що оподатковуються, тощо. Зазначені ризики обумовлені насамперед організаційно-економічною структурою підприємства, системою менеджменту організації господарської діяльності в цілому.

Товарно-матеріальні цінності частіше підлягають такому ризику, ніж грошові кошти, оскільки існує більше можливостей для маніпуляцій. BP оцінюється як на рівні фінансової та податкової звітності, так і на рівні фактичних залишків активів та зобов'язань, даних аналітичного та синтетичного обліку. Визначаючи загальну стратегію проведення внутрішнього аудиту, необхідно отримати від відповідальних за підготовку інформації, що перевіряється, роз'яснення щодо фактів існування ризику на рівні окремих позицій фінансової та податкової звітності, а також облікових реєстрів.

Для того щоб зробити оцінку BP, аудитору слід використати свої професійні знання з оподаткування підприємств з метою врахування та оцінки чинників потенційних ризиків.

Приклади чинників потенційних ризиків в процесі внутрішнього аудиту обов'язкових розрахунків підприємства з бюджетом:

- відсутність адміністративної цілісності податкового менеджменту;
- недостатні компетенції та досвід задіяного адміністративного апарату;
- суб'єктивний вплив керівництва;
- макроекономічні чинники розвитку галузі (зміна умов конкуренції, технологічні інновації виробництва; нормативні зміни з питань бухгалтерського обліку та оподаткування тощо);

- виявлення складних господарських операцій, що потребують для встановлення точності розрахунку податкових зобов'язань додаткового залучення спеціалістів-консультантів;

- не закінчені незвичайні та складні угоди з контрагентами, особливо в останні дні року тощо.

Ризик контролю (РК) – міра очікування аудитором помилки у вихідній інформації, яка використовується в аудиторських дослідженнях, що перевищує допустиму величину та не може бути попередженою або виявленою. РК – це ризик того, що суттєвих неточностей у процесі нарахування або сплати податкових зобов'язань не можна своєчасно запобігти (виявити та виправити його) за допомогою систем бухгалтерського та податкового обліку, системи внутрішнього контролю платника податків.

Для того щоб оцінити РК, аудитор повинен вивчити та перевірити процедури внутрішнього контролю суб'єкта. В іншому випадку, як виняток, аудитор робить припущення, що розмір ризику внутрішнього контролю високий. Оцінку контрольного ризику можна отримати за допомогою проведення тестів контролю.

У процесі встановлення РК аудитор необхідно отримати вичерпні роз'яснення від задіяних в реалізації системи оподаткування працівників щодо проведення процедур поточного внутрішнього контролю підготовлених ними даних для того, щоб надалі він мав змогу правильно спланувати аудит.

Після отримання пояснень про систему внутрішнього контролю та обліку аудитор здійснює попереднє оцінювання РК за конкретними позиціями фінансової та податкової звітності та висновками зовнішніх перевірок з питань оподаткування.

Ризик невиявлення (РН) – міра визнання аудитором неможливості виявлення помилки, що перевищує допустиму величину. Це ризик того, що аудиторські процедури за своєю суттю не виявляють помилки в розрахунках податкових зобов'язань підприємства. Чим нижче плановий рівень РН, тим більше самостійних процедур повинно бути проведено аудитором і тим більшим має бути обсяг вибірки. Цей ризик ніколи не може бути рівним нулю, оскільки він є результатом людської помилки. Передусім РН є наслідком проведення підприємством операцій, які не мають чіткого і однозначного трактування Податковим кодексом України як об'єкти оподаткування, зокрема: списання безнадійної дебіторської заборгованості, амортизація об'єктів соціально-культурного будівництва, які є на балансі платника податків, тощо.

ФОРМУВАННЯ ІР НА ЕТАПАХ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР

За змістом та повнотою досліджуваних питань **податковий аналіз** – це тематичний аналіз окремих показників чи їх груп, відносин у сфері податків, що проводиться з метою підвищення ефективності господарської діяльності та дотримання податкового законодавства.

Організаційну модель аналізу розрахунків підприємства з бюджетом за податками та зборами доцільно представити у вигляді взаємопов'язаних модулів з метою виявлення зв'язку етапів таких розрахунків та оптимальної схеми їх аналізу (рис. 2).

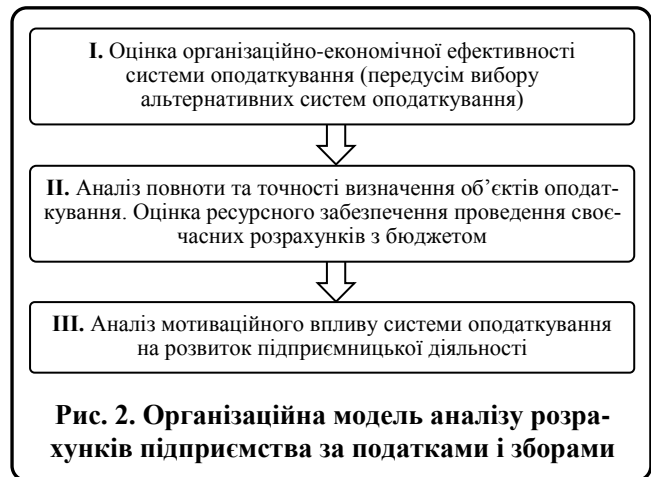


Рис. 2. Організаційна модель аналізу розрахунків підприємства за податками і зборами

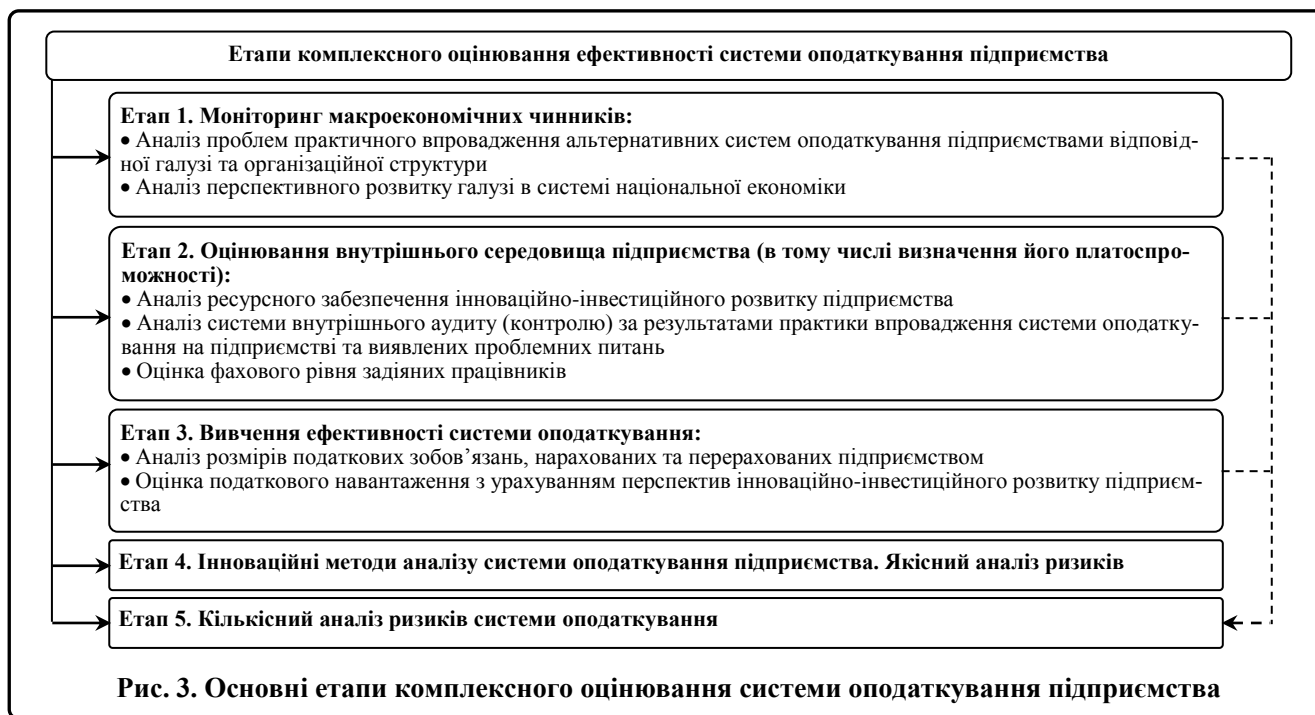
Оцінка організаційно-економічної ефективності системи оподаткування є необхідною для уникнення неочікуваних ситуацій на етапах визначення розмірів бюджетних зобов'язань.

Комплексну **оцінку системи оподаткування** підприємства рекомендуємо проводити з використанням схеми, наведеної на рис. 3.

Аналіз та оцінювання системи оподаткування підприємства є важливим елементом в системі податкового менеджменту. Його зміст розкривається у вивченні впливу податків і зборів на фінансовий стан суб'єкта господарювання, дослідженні процесів оподаткування підприємства у взаємозв'язку та взаємозалежності з показниками фінансово-господарської діяльності.

Вивчення системи оподаткування підприємства ґрунтується на системному підході, який дає змогу:

- обґрунтувати вибір альтернативних схем оподаткування та методів податкового обліку;
- застосовувати моделювання в питаннях мінімізації податків з точки зору їх економічної доцільності в рамках правового поля;



➤ реалізовувати на практиці стратегію ефективного та максимально успішного управління господарюючим суб'єктом (у тому числі по обов'язкових платежах до бюджету).

Будь-які рішення щодо інвестиційної, науково-технічної політики підприємства, змін в асортименті продукції, замін ринків збуту потребують прогнозування можливих податкових наслідків, оскільки стосуються джерел виникнення податкових зобов'язань, тобто юридичних фактів, з якими законодавець пов'язує обов'язки з нарахування і сплати податків та зборів. Водночас для адміністрації підприємства важливо володіти інформацією не лише про розмір майбутніх податкових платежів при можливих змінах показників його господарської діяльності, а й зробити все можливе задля досягнення таких економічних показників діяльності, які б забезпечили оптимальне оподаткування. В такому значенні податковий аналіз є своєрідним регулятором інтересів виробництва та оподаткування (керівництва підприємства та зовнішніх контролюючих органів з питань оподаткування).

Предметом аналізу системи оподаткування є інформаційно-аналітичне забезпечення рішень, які приймаються щодо оподаткування підприємства, та їх практична реалізація.

Рекомендується включати в *методику податко-*

вого аналізу два взаємопов'язані блоки:

- 1) аналіз та оцінку впливу податків на результати діяльності підприємства;
- 2) аналіз оподаткування підприємства в розрізі окремих податків.

Основною *метою аналізу системи оподаткування підприємства* є отримання інформативних величин, які:

- характеризують результативність режимів, способів та прийомів у сфері оподаткування, обраних платником податків;
- відображують ступінь впливу реальних обсягів податкових зобов'язань на результати діяльності, рентабельність та фінансову стійкість суб'єкта господарювання;
- забезпечують вивчення процесів оподаткування підприємства за всіма причинно-наслідковим зв'язками динаміки основних економічних показників.

Завданням податкового аналізу є об'єднання наявної інформації в систему знань щодо її використання для досягнення поставленої мети.

Результативність аналізу системи оподаткування підприємства певною мірою залежить і від застосування позаоблікових джерел інформації, зокрема, законодавчого і нормативного забезпечення, що визначає можливості практичної реалізації такого аналізу.

Системність аналізу системи оподаткування – важливий принцип, на якому засновані сучасні дослідження економічних явищ і процесів. Вивчення господарської діяльності підприємства як підконтрольної системи, що складається із взаємопов'язаних підсистем (виробництва і реалізації продукції, техніки та технології, середовища функціонування тощо), дає змогу змістити акцент аналізу для цілей управління оподаткуванням в бік таких підсистем господарської діяльності, яким властиві ознаки фактичного і юридичного характеру, що обумовлюють обов'язки суб'єкта господарювання нараховувати та сплачувати податки.

Усі основні взаємозв'язки в податковому аналізі формуються через об'єкт оподаткування, лише при його наявності виникає обов'язок сплати податку. Виникнення об'єкта оподаткування, в свою чергу, пов'язано з предметом оподаткування, тобто з виробничими ресурсами та результатами їх використання [10].

Виникнення об'єктів оподаткування (наприклад, віднесемо їх до підсистем 1–3) призводить до формування податкового поля як спектру основних податків до сплати (підсистема 4), в якому кожен податок характеризується переліком обов'язкових елементів, що несуть визначене юридичне навантаження. Результат взаємодії чинників оподаткування оцінюється величиною податкового зобов'язання та/або показником податкового навантаження – дійсного податкового тиску на підприємство в умовах зміни його діяльності (підсистема 5).

Основними показниками таких підсистем можуть бути:

– **підсистеми 1**: середньорічна вартість основних засобів, амортизація, фондівіддача, вартість задіяних у виробництві предметів праці, фонд заробітної плати, продуктивність праці тощо;

– **підсистеми 2**: обсяг виготовленої та реалізованої продукції;

– **підсистеми 3**: величина витрат ресурсів, собівартість окремих виробів, прибуток і рівень рентабельності тощо;

– **підсистеми 4**: показники нарахованих податків і зборів, які сформовані за правилами податкового обліку;

– **підсистеми 5**: показники, що характеризують рівень оподаткування підприємства, якість податкових режимів, ефективність використання елементів облікової політики для цілей оподаткування;

– **підсистема 6**: показники податкового наванта-

ження (як варіант – відношення розмірів сплачених/нарахованих податкових зобов'язань до доходів підприємства звітного періоду).

Відповідальним етапом у процесі аналізу системи оподаткування є обробка інформації, яка вимагає відповідного методичного забезпечення та використання технічних засобів. Ґрунтовно розроблена методологія податкового аналізу з урахуванням особливостей системи оподаткування конкретного підприємства дасть змогу належним чином налаштувати автоматизовану систему, а також стане серйозною підмогою в ході поглибленого вивчення економічних явищ та процесів.

На сьогодні в Україні існує досить широкий спектр програмних продуктів для підтримки управлінських рішень на підприємстві, наприклад: 1С: Підприємство, Парус-Підприємство, GrossBee XXI, MegapolisTM.Підприємство, FinExpert тощо. Кожен з таких продуктів містить податковий модуль, який дає можливість здійснювати розрахунки фінансових показників з урахуванням платежів за податками та зборами. Поте зазначені програмні продукти не достатньо орієнтовані на задачі податкового менеджменту, тому при наявності матеріальних ресурсів та технічних можливостей потребують подальшого вдосконалення.

Зважаючи на те, що в розвитку економічної теорії все вагомніше місце займають міждисциплінарні підходи, що ґрунтуються на застосуванні апарату синергетичного моделювання, економіко-математичних моделей та методів, вважаємо за доцільне рекомендувати застосування теорії нечітких множин в аналізі системи оподаткування, оскільки вона дає змогу врахувати кількісні, якісні, нормативні та логічні чинники, отримувати адекватні результати та формувати обґрунтування управлінських рішень щодо оподаткування підприємства.

Підсистеми 1–3, описані нами вище, містять перелік показників, необхідних для формування моделі діагностики податкового навантаження підприємства на основі теорії нечітких множин. Вихідною лінгвістичною змінною є фінансовий стан суб'єкта господарювання, якому присвоюються різні значення залежно від рівня оподаткування (підсистема 6).

Система взаємопов'язаних показників податкового аналізу дає можливість керівництву суб'єкта господарювання управляти величиною податкового навантаження, використовуючи не лише зовнішню, а й внутрішню інформацію підприємства.

ВИСНОВКИ

Запровадження системи податкового менеджменту на підприємстві є невід'ємною складовою сучасного менеджменту організації господарської діяльності.

При умові забезпечення розкритих в роботі критеріїв ефективності інформації, що є основною для прийняття виважених рішень з питань розрахунків підприємства з бюджетом за обов'язковими платежами, система податкового менеджменту забезпечить надходження економічних вигід через оптимізацію виробничих ресурсів. В основу такої оптимізації покладено вилучення мінімально необхідних для сплати податків і зборів обігових коштів, орієнтація виробництва на визначені державою пріоритетні напрями, що мають пільгове оподаткування, сприяння реалізації програм збалансованого соціально-економічного та екологічного розвитку та макро- та мікрорівнях.

Покладені в основу управління оподаткуванням принципи системності дадуть можливість послідовно здійснювати контрольно-аналітичну діяльність, виявляти невикористані внутрішні можливості оптимізації системи податків, узгоджувати результати податкового аналізу та внутрішнього контролю з показниками фінансового стану платника податків.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Атаманенко І.** Методи оптимізації оподаткування в системі податкового планування / І. Атаманенко // Зб. наук. праць Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua
2. **Карпінський Б.А.** Стратегічний податковий менеджмент як механізм управління економічним розвитком держави / Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька // Стратегічні пріоритети. – 2012. – №4(5).
3. **Супруненко С.А.** Вдосконалення податкового планування в інтересах держави і підприємства / С.А. Супруненко // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2011.
4. **Притуляк Н.М.** До питання податкового планування на підприємстві / Н.М. Притуляк // Зб. наук. праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – №1.
5. **Береза А.М.** Проектування систем оброблення інформації: [навч. посібник] / А.М. Береза, І.А. Козак. – К.: КНЕУ, 2008. – 448 с.
6. **Податковий** кодекс України від 23.12.2010 р. № 2856-VI зі змінами та доповненнями.
7. **Методичні** рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635.
8. **Робертсон Джек.** Аудит; переклад з англ. / Дж. Робертсон. – М: КPMG. Аудит. Фірма «Контакт». – 1993. – 496 с.
9. **Основи** аудита. АССА: [учебник]. – К., ІВТСІ. – 2001. – С. 401.
10. **Салькова О.С.** Оценка налоговой нагрузки как инструмент управления финансовым состоянием организации: автореферат дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук / О.С. Салькова. – Новосибирск: ФГБОУ ВПО «Новосибирский государственный университет экономики и управления» «НИНХ», 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economy-lib.com/otsenka-nalogovoy-nagruzki-kak-instrument-upravleniya-finansovym-sostoyaniem-organizatsii>
11. **Алексеев І.** Планування інформаційного забезпечення податкових потоків підприємства / І. Алексеев, О. Червінська // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – №19. – С. 3–6.

Анализируется отечественная и международная практика формирования учетного обеспечения расчетов с бюджетом на уровне предприятия. Раскрыта методика формирования учетного информационного ресурса.

Ключевые слова: налоговый менеджмент, предприятие-плательщик налогов, налоговое планирование, расчеты с бюджетом, учетная система, Налоговый кодекс, информационный ресурс.

The local and international practices of forming the accounting supporting of cash payments with budget at the enterprise's level are analyzed in the article. The methodology of forming the accounting information resource is highlighted.

Keywords: tax management, enterprise, taxpayer, tax planning, cash payments with budget, accounting system, the Tax Code, information resource.