

КУШНІР

Ірина Миколаївна  
rinhsuk@rambler.ru

УДК 330.56:336.225.3

РОЗРОБКА КОНТРОЛІНГОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

STATE REGULATION CONTROLLING MECHANISM DEVELOPMENT OF TAXPAYERS' ACTIVITY



Кандидат економічних наук, доцент кафедри "Економіки та підприємництва" Донецького інституту ПрАТ "ВНЗ" МАУП"

*В статті розроблено контролінговий механізм регулювання розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетом за податками та зборами, запропоновані науково-методичні рекомендації щодо регулювання податкових платежів на засадах податкового контролінгу.*

*В статье разработан контроллинговый механизм регулирования расчетов субъектов хозяйствования с бюджетом по налогам и сборам, предложены научно-методические рекомендации регулирования налоговых платежей на основах налогового контроллинга.*

*Regulation controlling mechanism of management subjects payments with budget taking into account taxes and duties is worked out. Scientific-methodical recommendations for tax payments regulation on the basis of tax controlling principles are suggested.*

**Ключові слова:** бюджет, держава, механізм, облікова та контрактна політика, податковий контролінг, регулювання

**Ключевые слова:** бюджет, государство, механизм, учетная и контрактная политика, налоговый контроллинг, регулирование

**Keywords:** budget, state, mechanism, account and treaty policy, tax controlling, regulations

**ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ**

В умовах економічної кризи в Україні, на жаль, контролінг ще не знайшов широкого розповсюдження, бо недостатньо вітчизняних теоретичних розробок та досвіду його впровадження на практиці.

Базуючись на концепції податкового контролінгу як комплексної системи управління податковими платежами підприємства, науково-методичних рекомендаціях, українська економіка впритул підійшло до розробки механізму податкового контролінгового регулювання діяльності податкоплатників.

**АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

Розробці теоретичних основ контролінгу присвячені наукові публікації зарубіжних авторів: Е.Ананьїна, Ю.Аніскіна, Г.Багієва, А.Болвачова, І.Бородушко, С.Воробійової, А.Дайле, Н.Данилочкіної, І.Жданова, В.Івашкевича, А.Карпетян, А.Кармінського, Е.Майєра, Р.Манна, Н.Мордовченкова, Т.Окраїнець, Г.Ортмана, А.Павлової, В.Піча, Т.Скоуна, М.Слуцкіна, В.Суйц, С.Сулоєвої, Е.Уткіна, С.Фалька, О.Фоміної, Д.Хана, П.Хорвата, Х.Хунгенберга, Е.Шерма, Х.Штаймана.

Серед досліджень, присвячених проблемам адаптації міжнародного досвіду управління і формування вітчизняної школи контролінгу, слід відзначити роботи: С.Голова, В.Гриньової,

Л.Балабанової, О.Благодарного, С.Петренко, М.Пушкаря, І.Стефанюка, Л.Сухаревої.

Проте стосовно розробки механізму й науково-методичних рекомендацій щодо регулювання розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетом за податками та зборами на засадах податкового контролінгу в Україні досліджувана проблема до теперішнього часу не розглядалася.

**ФОРМУЛЮВАННЯ МЕТИ І ЗАВДАНЬ**

*Метою цієї статті є дослідження особливостей регулювання діяльності платників податків в Україні та розробки механізму його функціонування на засадах податкового контролінгу з використанням облікової та контрактної політики.*

Нами, на відміну від інших авторів, передбачається розробити контролінговий механізм регулювання податкових платежів суб'єктів національної економіки; запропонувати методику регулювання розрахунків з бюджетом платників податків (зборів) на засадах податкового контролінгу з використанням облікової та контрактної політики; запропонувати суб'єктам підприємства для запобігання (мінімізації) ризиків угоди при підписанні контракту контролювати достовірність інформації щодо місцезнаходження контрагента, його посадових осіб, дозволених статутом видів діяльності та ін. за допомогою Єдиного державного

реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Зарубіжний досвід свідчить про необхідність розробки контролінгового механізму регулювання розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетом за податками та зборами.

Податковий контролінг як комплексна система управління податковими платежами підприємства здійснює вплив на них за допомогою методів планування, обліку, аналізу, регулювання, мотивації, контролю щодо реалізації його мети [1, с.326].

Управління податковими платежами на контролінгових засадах може складатися з чотирьох етапів, а саме:

I етап. *Аналіз*. Проведення комплексного аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства з акцентом на податковий аналіз, основна мета якого – оцінка податкового навантаження підприємства та можливостей її оптимізації. Податковий аналіз підприємства здійснюється за напрямками:

аналіз зовнішнього оточення підприємства (аналіз податкової політики держави, економіко-правових умов діяльності підприємства, вивчення податкового законодавства, тенденцій розвитку фінансового ринку);

аналіз податкового навантаження підприємства (аналіз абсолютного податкового навантаження підприємства; аналіз відносного податкового навантаження підприємства; кореляційно-регресійний аналіз податкового навантаження та техніко-економічних показників діяльності підприємства; аналіз заборгованості підприємства за податками та зборами).

II етап. *Прогнозування*. Розробка стратегії розвитку підприємства, яка віддзеркалює основні напрямки його функціонування в довгостроковій перспективі, з формуванням податкової стратегії, основною метою якої є збільшення власних фінансових ресурсів підприємства та задоволення економічних інтересів його власників за рахунок зниження податкових видатків.

III етап. *Стратегічне планування*. Стратегічні цілі підприємства знаходять своє відбиття в кількісних показниках, фінансових коефіцієнтах, що характеризують його діяльність (значення показників, що відбивають фінансовий стан й ефективність діяльності підприємства (рентабельність, коефіцієнт автономії, платоспроможність, ліквідність; величина фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення простого та розширеного відтворення; величина податкового навантаження та середньорічний темп його зниження).

IV етап. *Оперативне планування, облік, регулювання*. Поточне управління податковими платежами суб'єкта підприємництва здійснюється в межах оперативного податкового контролінгу, який спрямований на розв'язання тактичних задач та передбачає управління базами оподаткування й податковими платежами підприємства, що здійснюється в процесі його бюджетування. Важливе місце в системі

бюджетів підприємства займає податковий бюджет, бо на його основі складається бюджет руху грошових коштів та прогностичний баланс підприємства.

Для досягнення найкращого фінансового результату необхідно врахувати як внутрішні, так і зовнішні фактори, що здійснюють безпосередній вплив на результати діяльності підприємства. Ось чому, початковим етапом регулювання фінансових ресурсів підприємства в системі податкового контролінгу є проведення *комплексного аналізу виробничо-господарської діяльності*, одним з напрямків якого є податковий аналіз. Його основною метою виступає оцінка податкового навантаження суб'єкта підприємництва та можливостей щодо її оптимізації. Податковий аналіз на мікро- рівні економіки здійснюється за двома напрямками:

аналіз зовнішнього оточення оподаткування підприємства (передбачає аналіз податкової політики держави, дослідження податкового законодавства [2], особливостей розвитку фінансового ринку);

аналіз податкового навантаження підприємства (аналіз абсолютного та відносного податкового навантаження суб'єкта господарювання; кореляційно-регресійний аналіз податкового навантаження та основних економічних показників діяльності підприємства; аналіз стану розрахунків підприємства з бюджетом за податками та зборами).

Проведений комплексний аналіз господарської діяльності підприємства дозволяє розробити *стратегію* його розвитку, що відбиває основні напрямки його функціонування у довгостроковій перспективі (формується податкова стратегія, основною метою якої є зростання власних фінансових ресурсів підприємства та задоволення економічних інтересів його власників шляхом зниження податкових видатків). Стратегічні цілі підприємства знаходять своє відбиття в кількісних показниках, фінансових коефіцієнтах, що характеризують його діяльність. Їхні величини встановлюються кожним підприємством самостійно на основі динамічних розрахунків, всебічного аналізу зовнішнього та внутрішнього оточення, відповідно стратегічним орієнтирам конкретного підприємства.

Податкова стратегія базується на певній податковій ідеології, яка представляє собою систему основоутворюючих принципів здійснення фінансової діяльності підприємства, що визначаються його «місією», податковим менталітетом засновників та керівників підприємства. Вони повинні визначити припустимий рівень податкового навантаження. Слід також розробити моделі й варіанти ведення господарських операцій, які б в найбільшій мірі відповідали стратегічним цілям суб'єкта господарювання, із врахуванням можливих змін у зовнішньому оточенні. Для цього слід залучити спеціалістів, які мають широкі знання в галузі оподаткування, юриспруденції, економіки, менеджменту, фінансів, бо від якості їхньої праці залежить ефективність діяльності підприємства у довгостроковій перспективі. На заключному етапі розробки податкової стратегії здійснюється формування:

“податкового поля” – інформаційної податкової бази підприємства, яка включає повний перелік податкових платежів за усіма видами його діяльності. На основі “податкового поля” формуються довгострокові, середньострокові та короткострокові бюджети податкових платежів, податкові календарі, що використовуються в оперативному податковому контролінгу;

графіка-прогноза грошових потоків податкових платежів підприємства, який використовується для управління податковими видатками підприємства в процесі бюджетування.

Поточне управління податковими платежами підприємства здійснюється в рамках оперативного податкового контролінгу, який направлений на розв’язання тактичних задач, й передбачає управління базами оподаткування та податковими платежами підприємства.

Основними інструментами управління базами оподаткування виступають облікова та контрактна політика підприємства. Регулювання фінансових ресурсів підприємства в процесі реалізації облікової та контрактної політики потребує більш детального розгляду.

Організуючи поточну діяльність менеджером та власникам підприємства слід враховувати, що одні й ті ж господарські операції, з однаковими фінансовими та матеріальними потоками, юридично оформлені по-різному, істотно змінять їх наслідки, для цілей бухгалтерського обліку, оподаткування, та фінансового стану підприємства в цілому.

При виборі контрагентів, вида та умов контракту слід індивідуально підходити у кожній конкретній ситуації та детально аналізувати з різних позицій: з точки зору правового регулювання, порядку обліку зобов’язань, оподаткування, а також впливу на фінансові результати діяльності підприємства.

На нашу думку, для мінімізації ризиків угоди суб’єктам підприємництва при підписанні контракту слід перевіряти інформацію щодо місцезнаходження контрагента, його посадових осіб, дозволених статутом видів діяльності та ін. за допомогою Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Відомості, що містяться в Єдиному державному реєстрі, є відкритими і загальнодоступними (за винятком ідентифікаційних номерів фізичних осіб - платників податків) та надаються у вигляді витягу або довідки про наявність або відсутність інформації, яка запитується з підписом державного реєстратора та засвідчується його печаткою у строк не більш, ніж п’ять робочих днів з дати надходження запиту на платній основі. Виписка з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців видається юридичній особі або фізичній особі - підприємцю за їх письмовим запитом протягом двох робочих днів з дати подання цього запиту або на підставі їх письмової заяви при видачі свідоцтва про державну реєстрацію або при його заміні. Виписка має такі реквізити: найменування юридичної особи або ім’я фізичної особи - підприємця, ідентифікаційний код юридичної особи або ідентифікаційний номер фізичної особи - підприємця

- платника податків, форма власності юридичної особи; місцезнаходження юридичної особи або місце проживання фізичної особи - підприємця; прізвище, ім’я та по батькові осіб, які мають право вчиняти юридичні дії від імені юридичної особи без довіреності, у тому числі підписувати договори, їх ідентифікаційні номери фізичних осіб - платників податків; наявність обмежень щодо представництва від імені юридичної особи або фізичної особи - підприємця; дата та номер запису в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців; дата видачі виписки.

На веб-сайті Єдиного державного реєстру, технічним адміністратором якого є Державне підприємство «Інформаційно-ресурсний центр», також відображається інформація з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців про юридичних осіб, про органи державної влади і органи місцевого самоврядування як юридичних осіб та про фізичних осіб-підприємців [3].

На жаль, перелік документів, що надаються державному реєстратору для відбиття у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, не містить в собі інформації про дієздатність відповідальних осіб, які мають право вчиняти юридичні дії від імені юридичної особи без довіреності, у тому числі підписувати договори. Виникла потреба в розробці заходів щодо протистояння діяльності злочинців, які навмисно притягують недієздатних осіб (хворих на психічний стан здоров’я), котрі не можуть нести відповідальність за свої дії, до роботи посадовими особами з правом першого підпису (керівниками, головними бухгалтерами підприємств). Тому що це, з одного боку, сприяє ухиленню від оподаткування у випадках допущення помилок у податковому обліку і звітності, а в наслідок цього страждають бюджетні надходження, а з другого боку, під загрозою безпека підприємницької діяльності суб’єктів господарювання, бо угоди з контрагентами, укладені такою особою не мають юридичної сили, отже, умови контракту не будуть виконані в повному обсязі [4, с.30].

У процесі реалізації контрактної політики для кожного конкретного контракту, особливо для крупного, слід вибірково проводити економіко-правову експертизу, яка складається з правової експертизи, бухгалтерської експертизи, податкової експертизи та фінансової експертизи. Метою економіко-правової експертизи є складання контракту, який забезпечує оптимально ефективне використання ресурсів суб’єкта господарювання. Найбільше значення результати економіко-правової експертизи контракту мають на етапі складання контракту, договору або змін і доповнень його вимог, однак таку експертизу слід періодично проводити протягом всього строку дії контракту для своєчасного виявлення та усунення негативних тенденцій.

Поряд з контрактною політикою, важливим інструментом управління податковими платежами підприємства в системі контролінгу виступає облікова політика, яка представляє собою

внутрішній організаційно-розпорядчий документ, регламент підприємства, що встановлює основні правила обліку господарських операцій та організації технологічного процесу роботи його фінансових служб. В обліковій політиці розкриваються методичні й організаційно-технічні питання облікової діяльності підприємства, які знаходять відбиття у відповідних розділах облікової політики.

Найбільш вагомим з точки зору регулювання фінансових ресурсів є методичний розділ облікової політики (I етап), який складається з обраних підприємством способів обліку господарських операцій як для цілей бухгалтерського, так і для цілей податкового обліку.

Узагальнено існуючі способи обліку господарських операцій, що відбиваються в обліковій політиці, класифікують наступним чином:

для цілей бухгалтерського та податкового обліку(способи обліку, варіантність яких передбачена законодавчими нормативними документами; способи обліку, опис яких відсутній в законодавчих нормативних документах; способи обліку, варіантність яких обумовлена протиріччями та недосконалістю діючого законодавства України);

для цілей бухгалтерського обліку(способи бухгалтерського обліку, принципи яких визначені нормативними документами, а організація узгоджує особливості їх застосування виходячи з специфіки умов господарювання – галузевої належності, структури, розмірів і т.п.; способи бухгалтерського обліку, що встановлені нормативними документами з бухгалтерського обліку на Україні, які не дозволяють достовірно відбити майновий стан та фінансові результати діяльності).

По кожному пункту облікової політики підприємству слід складати спеціальні розрахунки, що обґрунтовують доцільність обраного способу обліку порівняно з альтернативними варіантами.

На основі методичного розділу облікової політики, розробляється модель податкового обліку суб'єкта підприємництва(II етап), яка служить основою структури обліково-аналітичної служби підприємства та технології обробки інформації. Існуючі системи податкового обліку можливо навести у вигляді двох моделей, що відрізняються способами формування реєстрів податкового обліку:

модель, яка передбачає паралельне ведення бухгалтерського та податкового обліку;

модель, яка передбачає одночасне ведення бухгалтерського і податкового обліку.

Перевага першої моделі складається в тому, що вона в більшій мірі дозволяє мінімізувати податкові ризики. Організація паралельної обробки одного й того ж масиву первинних документів можлива тільки в автоматизованих системах обліку. Регістри податкового обліку формуються на основі первинних документів, при цьому правила бухгалтерського обліку можуть не враховуватися.

В основу другої моделі організації податкового обліку покладений принцип його максимального зближення з існуючою системою бухгалтерського обліку. Регістри податкового обліку будуються на основі, як реєстрів бухгалтерського обліку, так і первинних

документів податкового обліку, що дозволяє оптимізувати роботу обліково-фінансової служби підприємства. Основною проблемою використання цієї моделі є виявлення відхилень правил обліку в різних облікових системах в цілях відбиття цих відхилень в бухгалтерському обліку.

Для управління податковими платежами підприємства в системі контролінгу доцільно використання моделі, передбачаючу паралельне ведення бухгалтерського та податкового обліку в одній інформаційній базі з використанням сучасних програмних продуктів із розширеними аналітичними можливостями.

Вибір моделі податкового обліку передбачає структуру облікової служби підприємства, організацію її праці, порядок та технологію обробки управлінської інформації, що знаходить віддзеркалення в організаційно-технічному розділі облікової політики, який розкриває прийоми і методи організації технологічного процесу обробки облікової інформації та роботи бухгалтерсько-фінансової служби підприємства.

Організаційно-технічний розділ облікової політики повинен містити в собі питання щодо організації облікової служби підприємства; організації системи внутрішнього контролю; правил документообігу та технології обробки облікової інформації; форми первинних облікових документів, що використовуються для оформлення; господарських операцій, за якими не передбачені типові форми; порядок проведення інвентаризації і методи оцінки видів майна та зобов'язань; робочий план рахунків бухгалтерського обліку; склад, форму і способи формування реєстрів податкового обліку.

Таким чином, облікова політика виступає основним внутрішнім документом суб'єкта господарювання, який визначає методологію і організацію його обліково-аналітичної діяльності, містить в собі вичерпний перелік питань щодо організації обліково-аналітичного процесу, виходячи із загальностворених стандартів, вимог законодавства України та особливостей функціонування підприємства, може використовуватися в якості інструмента регулювання фінансових ресурсів в системі податкового контролінгу.

Для організації ефективної роботи управлінських служб підприємства деякі аспекти облікової політики повинні знайти більш детальне відбиття у відповідних додатках до облікової політики:

Положення про облікову службу;

Положення про структурні підрозділи підприємства;

Посадові інструкції робітників та керівників облікової служби;

Перелік посад, що мають право підпису первинних облікових документів;

Наказ зі списком керівників з правом підпису фінансово-розпорядчих та господарських документів;

Графік документообігу з поясненнями;

Робочий план рахунків підприємства;

Схема типової кореспонденції рахунків;

Реєстр типових проведення для відбиття усіх господарських операцій;

Реєстр первинних облікових документів із зразками реєстраційних журналів;

Форми первинних облікових документів та інструкції щодо їх заповнення;

Перелік форм реєстрів бухгалтерського та податкового обліку та інструкції щодо їх заповнення;

Положення про внутрішню звітність. Порядок складання та надання внутрішньої звітності;

Перелік звітних форм, графік надання звітної інформації користувачам;

Схема взаємозв'язку показників звітних форм між собою та обліковими реєстрами;

Список матеріально-відповідальних осіб;

Податковий календар;

План-графік інвентаризації на рік;

Реєстр справ за номенклатурою справ обліково-аналітичної служби.

Податковий контролінг передбачає також безперервний моніторинг об'єктів податкового контролінгу протягом всього управлінського циклу.

Для досягнення найкращого фінансового результату необхідна координація елементів стратегічного й оперативного контролінгу діяльності платників податків на всіх етапах управлінського процесу.

На нашу думку, на Україні в умовах економічної кризи виникла потреба розробити контролінговий механізм державного регулювання діяльності платників податків (рис.1).

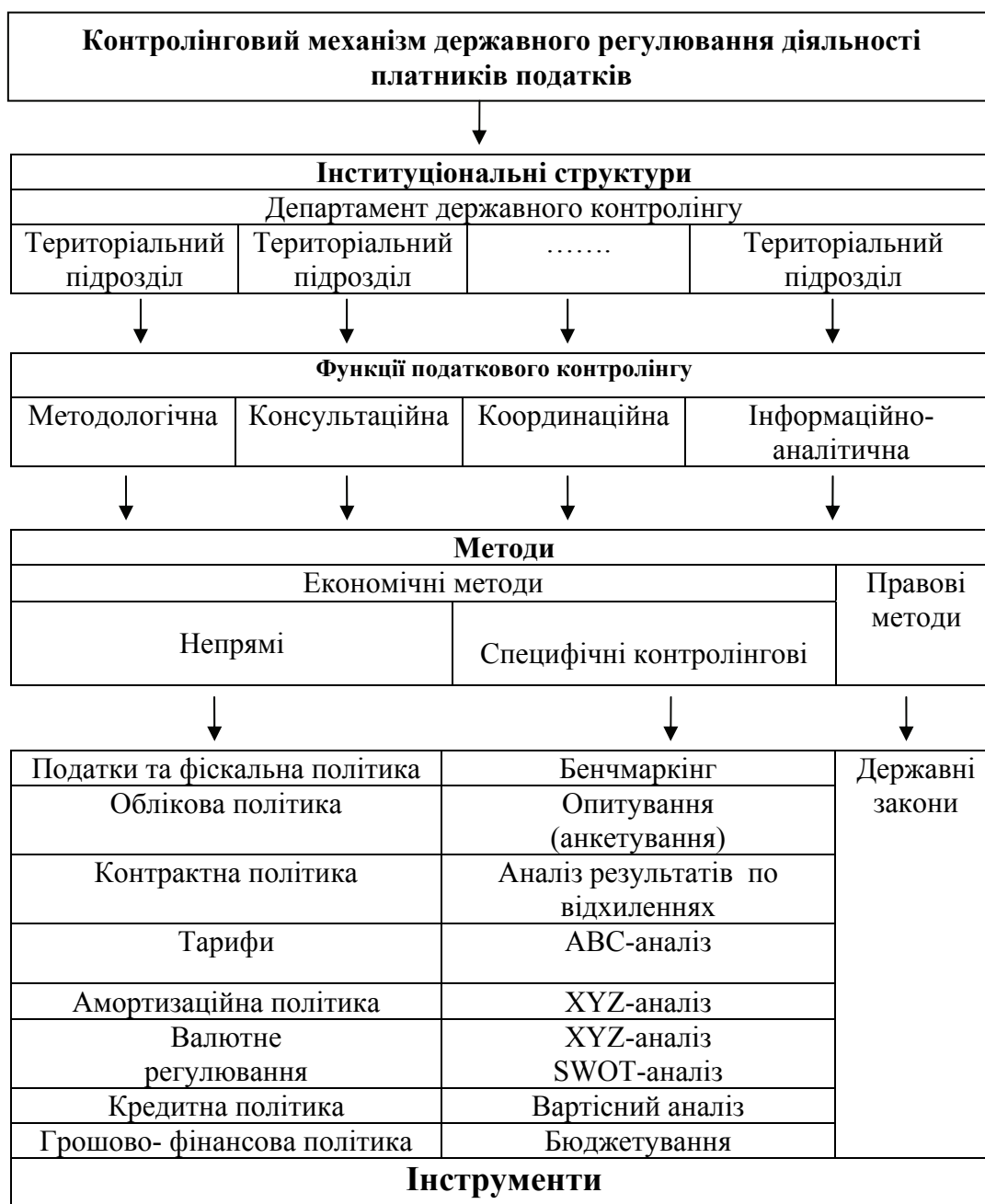


Рис. 1. Контролінговий механізм державного регулювання діяльності платників податків

**ВИСНОВКИ**

Таким чином, в ході проведеного дослідження: розроблено механізм регулювання податкових платежів суб'єктів національної економіки з використанням інструментарію стратегічного та оперативного податкового контролінгу;

запропоновано методику регулювання розрахунків з бюджетом платників податків(зборів) на засадах податкового контролінгу з використанням облікової та контрактної політики;

запропоновано суб'єктам підприємництва для запобігання (мінімізації) ризиків угоди при підписанні контракту перевіряти інформацію щодо місцезнаходження контрагента, його посадових осіб, дозволених статутом видів діяльності та ін. за допомогою Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

**Література**

1. Окраинец Т.И., Фомина О.А. Проблемы внедрения системы налогового контролинга на предприятиях угольной отрасли / Т.И.Окраинец, О.А.Фомина // Горный информационно-аналитический бюллетень. —2010.—№4.—С.325-331.

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Інформаційно-пошукова правова система «Нормативні акти України»: <http://www.nau.ua>.

3. Наказ Міністерства юстиції України №1846/5 від 14.12.2012 // [nbu.gov.ua](http://nbu.gov.ua)

4. Кушнір І.М. Державна реєстрація фізичних та юридичних осіб в місті Донецьку: зміст процесу та шляхи його удосконалення/ І.М. Кушнір // Прометей. Регіональний збірник наукових праць з економіки. —2007.—№1(22). —С.29-34.

**КОНСУЛЬТАЦІЇ****Неустойка: штраф і пеня – договірне право**

*(продовження, початок на стор. 40)*

Чинному законодавству України відомі (й досить часто застосовуються) заходи, що обмежують сторони при встановленні "договірної" неустойки. Також і судова практика свідчить про застосування в договірних відносинах обмежувальних норм (відповідно до вищенаведеної статті 3 Закону №543/96-ВР). Вищий господарський суд України розмір неустойки за порушення грошових зобов'язань, визначає відповідно до вищенаведеної норми незалежно від її виду – штраф або пеня. Судовій практиці відомі випадки, коли розмір неустойки перевищує подвійну ставку НБУ від суми боргу – господарські договори в цій частині визнаються недійсними. Отже, при визначенні розміру відповідальності за невиконання грошових зобов'язань пріоритетне положення мають норми Закону, а не положення договору.

Укладаючи господарські договори, сторони повинні дотримуватись встановлених законодавством строків позовної давності. Стаття 258 ЦК визнає, що до вимог про стягнення

неустойки (штрафу, пені) застосовується позовна давність в один рік. По іншому розглядає строки позовної давності ГК України. Частина шоста ст. 232 передбачає, що нарахування штрафних санкцій за прострочення виконання зобов'язання, якщо інше не встановлено законом або договором, припиняється через шість місяців від дня, коли зобов'язання мало бути виконане. Тому, укладаючи господарські договори, варто брати до уваги й це протиріччя між ГК і ЦК. Щоб уникнути різночитань, слід домовитися з контрагентом про річний строк. І це буде правильним, тому що дана норма носить диспозитивний характер і не зобов'язує сторони приймати дане положення за догму. Штраф нараховується від дня, коли зобов'язання мало бути виконане.

Отже штраф і пеня є різновидами неустойки, проте кожен з них має свої особливості за підставою виникнення і методом обчислення залежно від характеру порушень зобов'язання.