

Податковий контроль у системі управління прибутком на підприємствах

У статті досліджено механізм контролю в системі управління прибутком на підприємствах. Автором проведено аналіз поглядів науковців щодо необхідності удосконалення податкового контролю та організації контролюно-перевірочних робіт.

Ключові слова: контроль, податковий контроль, контролюно-перевірочні роботи, податковий аудит.

В статье исследован механизм контроля в системе управления прибылью на предприятиях. Автором проведен анализ взглядов ученых о необходимости совершенствования налогового контроля и организации контролюно-проверочных работ.

Ключевые слова: контроль, налоговый контроль, контролюно-проверочные работы, налоговый аудит.

This article explores the mechanism of control in the system of profit in the business. The author analyzes the views of scientists on the need to improve tax control and organization of control and verification activities.

Keywords: control, tax control, control and testing of a tax audit.

Постановка проблеми. Контроль посідає важливе місце в системі управління в усіх сферах людської діяльності і є однією з основних його функцій. Він спрямований на перевірку відповідності стану процесів і об'єктів управління визначеним завданням і програмам, прийнятим рішенням, на виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень, дотримання норм законодавства з метою досягнення поставленої цілі. На погляд Г.Г. Кірейцева «контроль має розглядатись, як функція менеджменту і функція обліку, включаючи функцію узгодження діяльності суб'єктів підприємства» [1, с. 11]. Такої ж думки притримується В.А. Дерій [2, с. 162].

Таке розуміння контролю має цілком практичне значення з погляду взаємодії і координації суб'єктів контролю, виокремлення конкретних функцій кожного із них, уникнення дублювання контрольних дій. Особлива роль у системі контролю відводиться податковому контролю, який є важливим механізмом забезпечення формування державного бюджету. В умовах розвитку ринкових відносин підвищення ефективності контролю є ключовим державним завданням.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. З огляду на це дослідження проблеми податкового контролю науковцями приділяється значна увага. Вагомий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів податкового контролю зробили вчені: Ф.Ф. Бутинець, П.М. Герасим, І.В. Герасимюк, З.В. Гуцайлюк, І. Дрозд, В.М. Жук, Є.В. Калюга,

Л.Г. Ловінська, В.К. Савчук, А.М. Поддєрьогін, О.В. Сторожук, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомин та ін.

У зв'язку із запровадженням нової системи оподаткування згідно з ПКУ виникла необхідність подальших наукових досліджень у галузі податкового контролю. Податковий контроль як об'єкт наукових досліджень опрацьований такими вченими, як: Н.С. Витвицька, О.Д. Данилов, В.П. Завгородній, Є.К. Ковальчук, В.М. Панасюк, В.А. Онищенко, А.П. Черденченко, Л.М. Чернелєвський та ін.

Теоретичне обґрунтування визначення податкового контролю, класифікація процедур, що здійснюються під час проведення контрольних заходів, насамперед форм і методів податкового контролю, викликає найбільшу полеміку серед науковців і практиків.

Метою статті є дослідження податкового контролю в системі оподаткування, а також пропозиції щодо удосконалення його та організації контролюно-перевірочних робіт.

Виклад основного матеріалу. Природа контролю розглядається різними науковцями з різних аспектів: як функція органів управління; як сукупність прийомів і засобів відстеження діяльності суб'єктів господарювання; як завершальна стадія управлінського процесу; як форма зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління; як система спостереження за функціонуванням об'єкта управління з метою виявлення відхилень від заданих параметрів.

Більшість науковців визначають контроль як засіб дотримання державної законності, достовірності і ефективного витрачання ресурсів господарювання. Так, Є.В. Калюга висловлює думку, що треба контролювати не стільки виконання нормативно-правових актів, скільки стан господарської діяльності на підприємствах. При цьому контроль потрібно розглядати не як обліково-перевірочну діяльність, а як функцію управління і важливий елемент реалізації економічного зростання держави [3, с. 29].

На думку автора, контроль у широкому розумінні слід вважати як процес, який забезпечує збалансованість взаємодії складових цілісної системи, спрямований на досягнення поставленої перед системою мети. Суть контролю у сфері управління полягає в «...спостереженні відповідності діяльності керованого об'єкта тим приписам, які він отримав від керуючого суб'єкта та виконанням прийнятих рішень» [4, с. 126]. Контроль становить невід'ємну частину системи регулювання, «є однією з форм зворотного зв'язку, завдяки якій суб'єкт, що управляє системою, отримує необхідну інформацію щодо її дійсного стану, що дозволяє йому правильно оцінити фактично зроблене, виявити відхилення від мети та пов'язані із цим небажані наслідки» [5, с. 104].

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Для забезпечення контролю з метою досягнення поставлених цілей важливими його характеристиками є систематичність, послідовність, всебічність і гласність, проведення аналізу його наслідків з обов'язковими висновками і реагуванням на виявлені недоліки в роботі органів державної виконавчої влади та їх посадових осіб. Саме такий підхід до контролю забезпечує йому місце серед основних функцій державного управління, спрямованих на підвищення ефективності державного управління, узгодженість управлінської діяльності та її результативність.

Одним із важливих питань удосконалення податкового контролю є послідовність використання прийомів та способів перевірки господарських операцій в процесі контролю. В наукових джерелах це питання практично не висвітлено. В результаті на практиці він вирішується по-різному. Найбільш поширений такий порядок податкового контролю, коли спочатку перевіряються документи та облікові дані, а потім здійснюється аналіз показників господарської діяльності підприємства. Це не дозволяє з самого початку ревізії всебічно перевіряти господарську діяльність. У результаті перевірка документів на підприємстві здійснюється з відривом від реальної дійсності. Для посилення контролю за правильністю та достовірністю господарських операцій доцільно ще на початку перевірки проаналізувати основні показники господарської діяльності підприємства, а потім здійснювати перевірку господарських операцій за документами, бухгалтерськими регістрами і звітністю. Це дозволяє глибше вивчити усі питання господарської діяльності та визначити основні напрями контролю.

Контроль як функцію державного управління доцільно розглядати як єдину самостійну підсистему, що складається з трьох основних елементів: контролюючого суб'єкта, підконтрольного об'єкта і контрольних дій.

Система податкового контролю включає: суб'єкти, об'єкти, контрольні дії та методику їх виконання. Контроль розрахунків за податками суб'єктів контролю поділяється на зовнішній і внутрішній. В залежності від суб'єктів перевірки розрізняють: контроль державними органами; контроль незалежними органами; контроль суб'єктів підприємницької діяльності.

Особливістю податкового контролю є те, що він не тільки надає інформаційне забезпечення органам державного управління, а виконує ще й такі особливі функції, як нарахування сум податків і зборів, штрафних санкцій під час проведення контрольних дій органами податкової служби та їх стягнення. Але головна мета податкового контролю, і в цілому ми погоджуємося з М.І. Шутовим, полягає не в контролі дотримання вимог податкового законодавства і донарахуванні сум податків і зборів, а у наданні пропозицій щодо удосконалення податкового, господарського, адміністративного, кримінального права з метою усунення правових основ навмисного ухилення СПД від оподаткування [6].

Таким чином, головним завданням податкового контролю слід вважати не збільшення сум донарахування за резуль-

татами попередніх перевірок СПД і констатації порушень податкового законодавства, а виявлення причино-наслідкових зв'язків виявлених порушень, розробка конкретних пропозицій і заходів по удосконаленню податкового законодавства і переходу від примусового стягнення податків і зборів до добровільного виконання податкових зобов'язань перед державою як юридичними так і фізичними особами.

З прийняттям Податкового кодексу України «податковий контроль» та його трактування як «системи заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [7].

Кардинальні зміни соціально-економічних відносин відбулися і в аграрному секторі економіки, які зумовлюють необхідність оновлення податкового законодавства, а отже, і розроблення паралельно адекватних методологічних підходів щодо організації контролю податкових платежів. Відстеження і аналіз нових положень податкового законодавства, їх реалізації в практичній діяльності дозволяє виявити недосконалість окремих правових норм, з одного боку, та різноманітні порушення і зловживання, з другого боку, що потребує наукової інтерпретації і розробки обґрунтованих рекомендацій з подальшого вдосконалення системи податкового контролю.

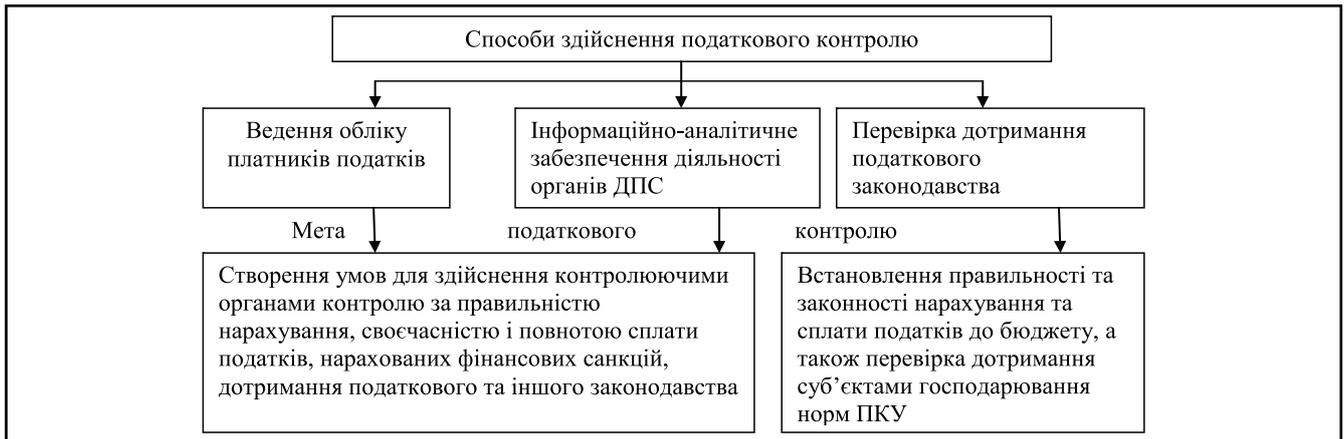
Сьогодні податкове законодавство визначає, що податковий контроль включає не лише в перевірку правильності нарахування та перерахунку до бюджету податків, а й у ведення обліку платників податків та інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби (див. рис.).

Серед зазначених на рисунку способів здійснення контролю приділимо увагу перевірці та звірці щодо дотримання податкового законодавства, оскільки саме даний спосіб безпосередньо стосується контролю за нарахуванням та сплатою податку на прибуток.

Сфера застосування податкового контролю охоплює такі процедури:

- контроль за дотриманням податкового законодавства;
- перевірка правильності нарахування податків, зборів, інших обов'язкових платежів;
- перевірка стану та якості ведення бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування, достовірності податкової звітності;
- забезпечення своєчасного та повного перерахування податкових платежів до бюджету;
- накладення фінансових санкцій на порушників податкового законодавства;
- профілактика податкових правопорушень.

На думку О. Ногіної, податковий контроль є складовою організаційно-правового механізму управління, що формується державою і являє собою особливий вид діяльності



Способи здійснення податкового контролю

спеціально уповноважених державних органів, у результаті якої забезпечуються встановлені нормами податкового права виконання зобов'язань у сфері оподаткування, дослідження і виявлення підстав для здійснення примусових податкових вилучень у бюджетну систему, а також установа підстав для застосування мір відповідальності за скоєння податкових правопорушень [8].

Вітчизняний дослідник В.А. Онищенко розуміє під податковим контролем багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету й установа її відповідно до вимог чинного законодавства [9]. На наш погляд, таке визначення є досить суперечливим, адже в ньому ключовим є термін «спостереження», а не вжиття конкретних дій і заходів, що дозволяють виконати заплановані завдання, що стоять перед податковою службою.

У цьому контексті більш вдалими є визначення М. Кучерявенка, який вважає податковий контроль спеціальним державним контролем, що являє собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб щодо перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, які реалізують податкові зобов'язання або забезпечують їх виконання [10].

Аналізуючи літературні джерела, слід відмітити недостатнє врахування внутрішнього контролю безпосередньо на підприємствах (у платників податків). Вважаємо, що в систему податкового контролю потрібно включити контрольні функції за податками платників податків. Слід врахувати досвід насамперед великих підприємств, де в штатний розпис вводять посаду внутрішнього аудитора, основним завданням якого є моніторинг контролю за податками.

Узагальнюючи існуючі погляди на сутність податкового контролю, вважаємо, що під податковим контролем слід розуміти діяльність органів податкової служби і службових осіб платників податків щодо спостереження за відповідністю процесу обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення та сплати податків згідно з нормами податкового законодавства, виявлення відхилень, допущених у ході виконання

податкових правил, та визначення впливу наслідків порушень на розмір податкових зобов'язань.

Головною метою податкового контролю є упередження ухилення від сплати податків, попередження фактів виникнення помилок та вжиття заходів з їх усунення. В процесі здійснення податкового контролю досить часто виникає необхідність здійснення процедур притягнення платників до податкової відповідальності, що потребує відповідного організаційного та методичного забезпечення.

Важливою умовою забезпечення ефективного податкового контролю є раціональна організація його проведення. При цьому важливо визначити етапи контролю та послідовність контрольних процедур і дій.

Послідовність етапів податкового контролю, на наш погляд, може бути такою:

- на основі норм діючого податкового законодавства формуються методики та інструментарій контрольно-перевірочної роботи, визначаються ключові параметри, на які звертається увага перевіряючих;
- на основі розроблених методичних рекомендацій проводять контрольно-перевірочну роботу (безпосередньо кабінетний та документальний аудит);
- за наслідками перевірок здійснюється узагальнення наявних недоліків, порушень, помилок у розрахунках податків, обліку, звітності, накладаються фінансові санкції, адміністративні стягнення;
- одночасно виявляють прогалини та неузгодженості в законодавстві, які дозволяють платникам ухилятися від оподаткування;
- за результатами такого узагальнення формуються пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства, процедур та інструментарію контрольно-перевірочної роботи, які забезпечать підвищення рівня наповнюваності бюджетів та ефективності перевіркової роботи.

Ключовим чинником ефективного оподаткування є поєднання інтересів усіх сторін податкових відносин. Податковий контроль має сприяти такому поєднанню, а не слугувати виключно фіскальним цілям. Виходячи з цього для характеристики системи податкового контролю визначальним є взає-

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

мозалежна сукупність підконтрольного та контролюючого суб'єктів, а також контрольних процедур.

Проведення податкових перевірок та узагальнення їхніх результатів є найскладнішим елементом взаємин між платниками податків та контролюючими органами – здійснення такого заходу є високо затратною процедурою, вимагає залучення найбільш кваліфікованих працівників, значного часу та відволікає платника податків від основної діяльності – ведення бізнесу та формування джерела сплати податків. Це вимагає зваженого підходу контролюючих органів при плануванні, підготовці та проведенні перевірки.

Податковий контроль здійснюється на всіх рівнях господарської діяльності платників податків. На початковому етапі як контролери виступають відповідні економічні підрозділи суб'єктів господарювання, безпосереднім завданням яких є забезпечення достовірності податкового обліку.

На наступному етапі контроль здійснюють аудиторські служби, проте в Україні така практика використовується переважно лише підприємствами, що мають іноземних інвесторів.

На заключному етапі – державні податкові органи, причому здійснюється такий контроль поетапно: спочатку здійснюється перевірка наданої звітності, потім перевірка первинної документації безпосередньо на підприємствах (у разі потреби), перевірка даних бухгалтерського обліку контрагентів податкових декларацій, їх узгодженість з фінансовою звітністю підприємства.

Принциповим недоліком податкового законодавства є наявність економічно необґрунтованих розбіжностей щодо визнання та оцінки доходів і витрат для визначення об'єктів оподаткування та нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату, що ускладнює проведення якісної податкової перевірки [11].

Зміст контрольно-перевірочної роботи проявляється в трьох аспектах: методологічному, організаційному та технічному. Методологічний аспект контрольно-перевірочної роботи полягає у визначенні форми податкового контролю – перевірка документів, обстеження виробничих потужностей, огляд активів, інвентаризація, обмір, контрольна закупка тощо. Організаційний аспект такої діяльності передбачає застосування того чи іншого виду перевірки (камеральної, документальної, оперативної, зустрічної тощо) в залежності від завдання, що ставиться перед податковими органами. Технічний аспект передбачає формування конкретного інструментарію перевіркової роботи – витребування документів, проведення експертизи, надсилання запитів тощо.

Перевірки можуть проводитися суцільним, вибірконим і комбінованим способом. Загальна перевірка проводиться на підставі аналізу узагальнюючих показників і використання даних синтетичного обліку та звітності. Як правило, вона доповнюється детальною перевіркою, яка більш повно характеризує відображення фінансово-господарських операцій на підставі ретельного вивчення первинних документів і даних облікових регістрів.

Суб'єкти контролю застосовують також і логічні прийоми, суть яких полягає в зіставленні операцій за даними періодів складання документів, що дає можливість здійснювати перевірку руху цінностей не лише за звітними періодами. Логічна перевірка допомагає виявити фіктивні операції, тобто такі, що нехарактерні для даного платника.

Документальні методи перевірки на практиці поєднуються з візуально-технічними прийомами проведення податкових перевірок, найпоширенішими з яких є інвентаризація. Крім інвентаризації можуть застосовуватися такі спеціальні прийоми контролю, як:

- спостереження – отримання інформації для оцінки певних дій при здійсненні фінансово-господарської діяльності;
- контрольні обміри, що застосовуються для установлення достовірності окремих видів робіт;
- фізичний огляд, що передбачає безпосереднє визначення дійсного існування активу, його оцінки;
- надсилання запитів, що полягає в отриманні письмової або усної інформації від інформатора, клієнта платника податків або безпосередньо від посадових осіб чи працівників самого платника податків у вигляді відповідей на питання працівника ДПС;
- отримання достовірних тверджень, що передбачає пошук способів одержання письмової або усної відповіді третьою незалежною стороною, яка підтверджує точною інформацією на запит працівника ДПС, надає об'єктивні докази.

Крім вищезазначених, широко використовуються також розрахунково-аналітичні методи, що призначені для здійснення розрахунків щодо сум платежів до бюджету, встановлення факторів, що на них впливають, визначення бази оподаткування, аналізу фінансово-економічного стану платників податків, обґрунтування ризиків щодо діяльності платників податків. До них слід віднести: метод економічного аналізу; статистичний метод; аналітичні дослідження; кореляційні; економіко-математичні методи.

Методи аналізу полягають у тому, що при податковому контролі застосовуються прийоми порівняння фактичних (облікових, звітних) даних із нормативними, плановими чи прогнозованими показниками. Особливо їх необхідно застосовувати при аналітичному групуванні тих або інших показників за однорідними ознаками.

Податкова перевірка включає в себе також порівняння документів з обліковими регістрами та правильність кореспонденції рахунків. Цей комплекс способів і прийомів включає в себе: зіставлення даних документів з обліковими регістрами, взаємний контроль операцій, перевірку обґрунтованості кореспонденції рахунків і відображення її в облікових регістрах, зіставлення облікових регістрів із даними Головної книги, балансу й показників звітності.

Отже, для проведення податкового контролю можуть використовуватися різні методи, однак основним методом є документальна перевірка, яка здійснюється з виїздом на об'єкт контролю і дає змогу об'єктивно оцінити

повноту і правильність податкових розрахунків, їх відповідність даним обліку та звітності підприємства, податкової декларації.

Інструментарієм організації та проведення контролюючо-перевірочної роботи є сукупність різних видів перевірок. На сьогодні до такого переліку належать: камеральна (кабінетна), кабінетний аудит, виїзна, планова виїзна, позапланова виїзна, попередня, комплексна документальна, оперативна, зустрічна, рівночасна, інформативна, тематична, повторна, дослідча.

Висновки

Таким чином, для здійснення практичних реформ у галузі контролю за справлянням податків, зборів та обов'язкових платежів необхідно продовжувати дослідження в галузі податкового контролю, а в умовах обмеженості фінансових ресурсів держави особливу увагу необхідно приділити вивченню та вдосконаленню на практиці механізму здійснення податкового контролю. Для досягнення цієї мети необхідно враховувати такі принципи податкового контролю, як системність, послідовність, автоматизація та професійне консультування.

Вдосконалення податкового контролю в Україні сприятиме: зменшенню державного втручання у підприємницьку діяльність, звууженню тіньового сектору економіки, виконанню податковими органами своїх контрольних функцій відповідно до вимог законодавства України, налагодженню партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків.

Усі ці чинники позитивно впливають на динаміку економічного зростання в Україні та підвищують соціальну та політичну стабільність у державі.

Список використаних джерел

1. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві [Текст]: Наук. доповідь на міжнар. наук.-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техн. університету (Кам'янець-Подільський. – 24–25 вересня 2009 р.) / Г.Г. Кірейцев. – К.–Под., 2009. – 28 с.
2. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємству системі обліку та контролю: монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
3. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. Монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
4. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, С.П. Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 206 с.
5. Кушнір Ю. Правові форми фінансового контролю державної податкової служби / Ю. Кушнір // Підприємництво, господарство і право. – 2008. – №6. – С. 106–109.
6. Шутюв М.І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика). Монографія / Шутюв М.І., Бабенко В.А., Стоянова Н.М. – Одеса: «Юридична література». 2004. – 136 с.
7. Податковий кодекс України [текст]: затверджено Верховною Радою України від 02.12.2010 №2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – №92.
8. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб.: Питер, 2002. – 160 с.
9. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації) / Онищенко В.А. – К.: Ред. жур. «Вісник податкової служби України», 2002. – 432 с.
10. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: учебник / Кучерявенко Н.П. – Харьков: Легас, 2001. – 553 с.
11. Організація і методика податкових перевірок: навч. посіб. / О.П. Чернявський, В.П. Хомутенко, В.В. Немченко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 228 с.

Д.І. СОЛОВІЙОВ,
Бердянський університет менеджменту і бізнесу

Закордонні туристичні представництва як важлива складова державного регулювання туристичної сфери

У статті розглянуті організаційно-економічні основи створення закордонних туристичних представництв як важливої складової державного регулювання туристичної сфери, а також принципи співпраці державного та приватного секторів у цьому напрямі.

Ключові слова: державне регулювання, туризм, туристична сфера.

В статье рассмотрены организационно-экономические основы создания зарубежных туристических представительств как важной составляющей государствен-

ного регулирования туристической сферы, а также принципы сотрудничества государственного и частного секторов в этом направлении.

Ключевые слова: государственное регулирование, туризм, туристическая сфера.

The article deals with the organizational and economic basis of a foreign tourist offices as an important component of state regulation of tourism. Principles of cooperation between public and private sectors in this regard.