

Міністерство освіти і науки України
Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

***«Контроль розрахунків суб'єкта господарювання за податками,
обов'язковими зборами та платежами»***

Студента 2 курсу, 6м групи,
спеціальності 071,
«Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий
контроль»

Барановського Юрія
Олександровича

Науковий керівник,
кандидат економічних наук,
доцент

Міняйло Вікторія
Петрівна

Гарант освітньої програми,
Доктор економічних наук,
професор

Симоненко Валентин
Костянтинович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПО ОБОВ'ЯЗКОВИМ ПЛАТЕЖАМ З БЮДЖЕТОМ	12
1.1. Контроль у системі управління розрахунками по обов'язковим платежам з бюджетом	12
1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом	22
1.3. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП»	27
Висновки до розділу 1	39
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПО ОБОВ'ЯЗКОВИМ РОЗРАХУНКАМ ТА ПЛАТЕЖАМ З БЮДЖЕТОМ	41
2.1. Аналіз стану бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом	41
2.2. Аналіз стану внутрішньогосподарського контролю з питань дослідження	61
2.3. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим розрахункам та платежам з бюджетом	66
Висновки до розділу 2	72
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ПО РОЗРАХУНКУ З ОБОВ'ЯЗКОВИМИ ПЛАТЕЖАМИ ТА ЗБОРАМИ З БЮДЖЕТОМ	74
3.1. Організація контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом	74
3.2. Елементи методики контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом	83
3.3. Шляхи удосконалення організації і методики контролю розрахунків обов'язковим платежам з бюджетом	90
Висновки до розділу 3	102
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	104
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	108
ДОДАТКИ	118

ВСТУП

Сучасні інтеграційні процеси національної економіки, посилений рівень конкуренції особливо загострюють питання організації контролю за нарахуванням і сплатою податків, обов'язкових зборів і платежів для всіх суб'єктів господарювання. Завдяки належній організації контролю можна застерегтись від штрафних санкцій, а також сформувати достойний імідж суб'єкта господарювання на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Оперативність та перманентність контролю правильності і своєчасності проведення розрахунків за податками, експрес - аналізу виявлених відхилень і факторів, що їх зумовили, є запорукою уникнення нераціональних витрат суб'єкта господарювання. Саме тому контроль розрахунків за податками, обов'язковими зборами і платежами є одним з найактуальнішим способом підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання.

Різні аспекти проблеми внутрішнього контролю розрахунків суб'єкта господарювання за податками, обов'язковими зборами та платежами досліджували у своїх працях такі вчені: С. Бардаш, М. Білуха, М. Бондар, Н. Зорій, А. Крисоватий, В. Міняйло, Є. Мних, К. Назарова та ін. Вивчення праць вказаних науковців дозволяє ґрунтовно підійти до дослідження сутності поставленого наукового завдання, а також виявити питання, що залишаються невирішеними.

Детальний аналіз економічної літератури дозволив встановити, що сутність внутрішнього контролю щодо податків, обов'язкових зборів і платежів полягає у забезпеченні оптимізації використання фінансових ресурсів суб'єкта господарювання через мінімізацію застосування штрафних санкцій. Він надає необхідну інформацію керівництву, відповідальним менеджерам та іншим зацікавленим внутрішнім користувачам для здійснення оперативного

оптимізаційного впливу на процеси, що здійснюються на підприємстві з питань оподаткування і сплати податків.

Система внутрішнього контролю, незалежно від структурних елементів, забезпечує виконання контрольної, координаційної, аналітичної, інформаційної, консультаційної та захисної функцій.

Контроль розрахунків по обов'язковим платежам включає: технологічний контроль; контроль за сплатою податків, обов'язкових зборів і платежів; контроль ефективності функціонування структурних підрозділів; контроль ефективності використання ресурсів тощо. Для суб'єкта господарювання внутрішній контроль є доцільнішим, оскільки він є більш оперативним, ніж зовнішній, а також враховує якісні параметри, такі як відповідальність працівників, що займаються податками, їх дисциплінованість тощо, а внутрішній аудит цим не займається.

Досягнення виконання завдань контролю розрахунків по податкам і платежам можливе у випадку формування раціональної організації системи контролю. Цьому має передувати підготовчий етап, суть якого полягає у детальному вивченні існуючих законодавчих рекомендацій щодо порядку здійснення та обліку розрахунків за податками, обов'язковими зборами і платежами, а також положень податкового законодавства.

У свою чергу, для забезпечення повноти та достовірності відображення в обліку розрахунків по податкам та платежам, особливу увагу необхідно приділяти постійному удосконаленню методики контролю по обов'язковим платежам, оскільки динамічна зміна нормативно-правового забезпечення актуалізує впровадження у практику контролюючих органів якісно нового методичного інструментарію, орієнтованого на врахування останніх змін щодо розміру та регулярності нарахування податків.

У зв'язку з наявністю розбіжностей між бухгалтерськими та податковими нормативними рекомендаціями, система внутрішнього контролю повинна детально дослідити їх спочатку на теоретичному рівні, а потім перевірити правильність застосування у практичній діяльності. Розвиток сучасних інформаційних систем дозволяє розробляти нові концепції організації проведення контролю розрахунків за податками, обов'язковими зборами і платежами за допомогою комп'ютерної техніки. В умовах автоматизації обліку, процес комп'ютеризації системи контролю не вимагатиме значних додаткових витрат і зусиль.

Мета дослідження полягає у розробленні науково-обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення організації і методики контролю розрахунків по обов'язкових платежах з бюджетом.

Відповідно до визначеної мети в роботі поставлено та розв'язано такі **завдання**:

- дослідити сучасний стан контролю в системі управління розрахунками по обов'язкових платежах з бюджетом;
- здійснити економіко-правовий аналіз нормативної бази контролю розрахунків по податкам та платежам;
- дати організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства;
- проаналізувати стан бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом;
- вивчити стан внутрішньогосподарського контролю розрахунків по податкам та платежам;
- запропонувати шляхи удосконалення обліку розрахунків по обов'язкових платежах з бюджетом;

- охарактеризувати організацію контролю і ревізії розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом;
- розкрити методичні підходи до здійснення контролю розрахунків по податкам та платежам;
- запропонувати напрями удосконалення організації та методики контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом.

Об'єктом дослідження є дослідження процес формування системи внутрішнього контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні внутрішнього контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом.

Методи дослідження. Методологічною базою дослідження є методи системного, комплексного і ситуаційного підходів, а саме: для розв'язання і узагальнення теоретичних засад контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом використано аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, єдність і взаємозв'язок загального і часткового, діалектичний метод, спостереження; для аналізу діяльності підприємства – відносні та середні величини, прийоми елімінування, факторний аналіз, методи економічної статистики, аналітичне групування, порівняння.

Теоретичною базою дослідження є положення економічної теорії, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених-економістів, які стосуються проблем обліку та контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі і нормативні акти України, Міжнародні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, літературні джерела, матеріали періодичних видань з теорії, організації і методики фінансового контролю, статистичні матеріали, фінансова звітність та первинна інформація ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП».

Практичне значення одержаних результатів полягає у розроблених автором рекомендаціях і пропозиціях щодо методики та організації аналізу обліку та контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом, впровадження яких сприятиме формуванню якісного інформаційного забезпечення системи розробки та прийняття управлінських рішень в умовах динамічної зміни податкового законодавства, спрямованих на оптимізацію податкових витрат підприємства та підвищення загальної ефективності діяльності підприємства.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 1 наукову працю за темою «Особливості внутрішнього контролю розрахунків суб'єкта господарювання за податками, обов'язковими зборами та платежами» у збірнику наукових статей студентів КНТЕУ «Контроль та аудит».

Структура та обсяг дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 113 сторінках друкованого тексту; робота містить 10 таблиць, 17 рисунків, 14 додатків. Список використаних джерел налічує 101 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПО ОБОВ'ЯЗКОВИМ ПЛАТЕЖАМ З БЮДЖЕТОМ

1.1. Контроль у системі управління розрахунками по обов'язковим платежам з бюджетом

В сучасних умовах господарювання будь-якого підприємства розв'язання проблеми розрахунків по обов'язкових платежах з бюджетом стає одним із ключових завдань бухгалтера в процесі його роботи. Від правильності ведення обліку та своєчасної сплати податків та обов'язкових платежів залежить податкова безпека підприємства. Саме тому дане питання має завжди знаходитись під контролем суб'єктів господарювання незалежно від форм власності.

Згідно Податкового кодексу України під обов'язковими платежами слід розуміти сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому вищенаведеним Кодексом порядку і становить податкову систему України (рис. 1.1):

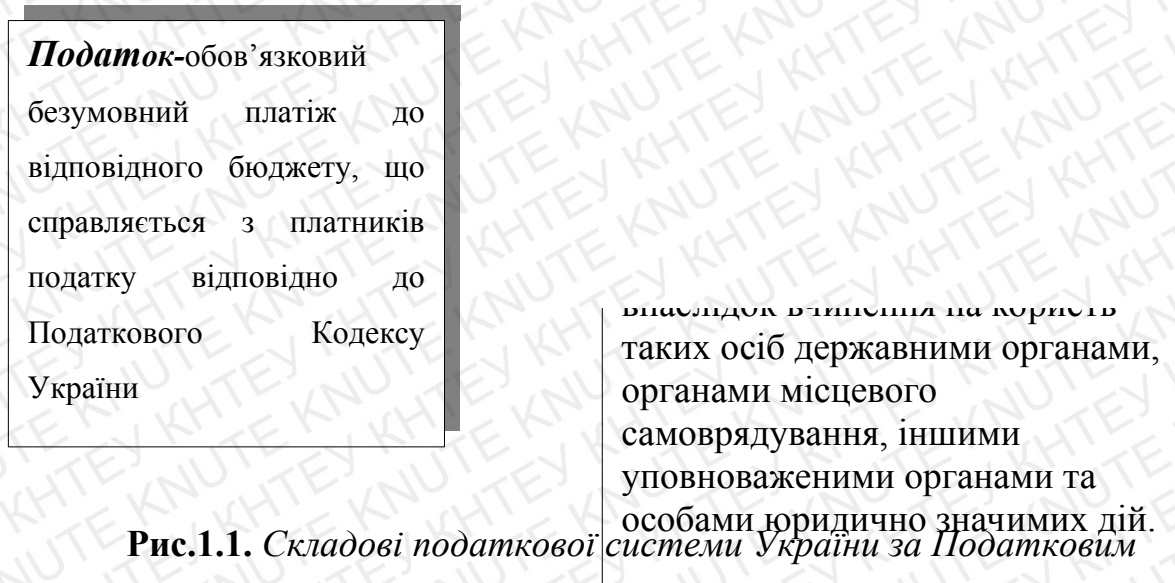


Рис.1.1. Складові податкової системи України за Податковим

кодексом України [66]

За економічним змістом податки – це фінансові відносини між державою і платниками податків з приводу примусового відчуження частини знову створеної вартості з метою формування централізованих фондів грошових ресурсів, необхідних для виконання державою її функцій. Західна наука не вдається до розгляду економічного змісту оподаткування, трактуючи податки як обов’язкові платежі, які є основним джерелом державних доходів.

Податки мають подвійний характер: з одного боку, вони виступають специфічною формою виробничих відносин, в чому і полягає їх суспільний зміст і, з іншого боку, є часткою вартості національного доходу в грошовій формі, що характеризує їх матеріальний зміст [60].

Податки і збори є необхідними засобами централізації державою частини валового внутрішнього продукту для надання суспільних благ. їх зміст розкривається в таких функціях: фінансовій; регулюючій; контрольній (рис.1.2.).

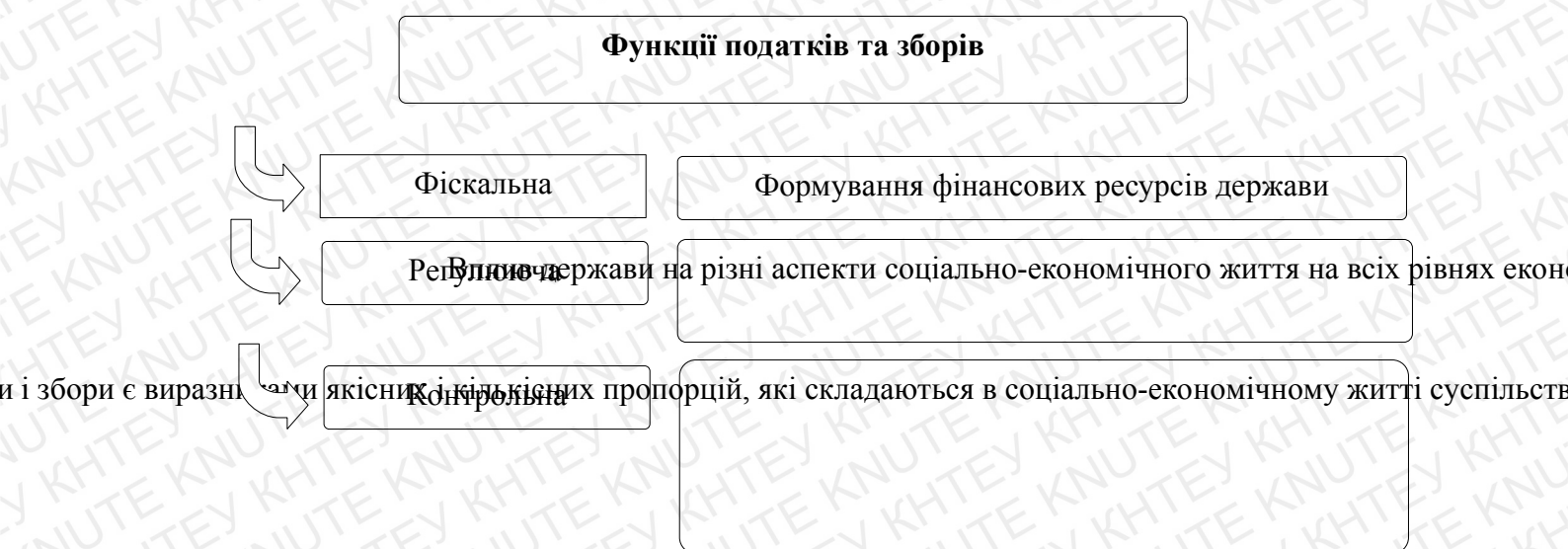


Рис.1.2. Основні функції податків і зборів

Фінансова функція податків і зборів забезпечує формування фінансових ресурсів держави, в тому числі дохідної частини державного та місцевих бюджетів.

Регулююча функція полягає у впливі держави через податки і збори на різні аспекти соціально-економічного життя суспільства.

Регулюючи основні елементи податків і зборів, такі як податкову ставку, об'єкт оподаткування, податкові пільги, держава впливає на перерозподіл ВВП між платниками податків і бюджетами всіх рівнів. За допомогою такого впливу вона може стимулювати розвиток окремих галузей, територій, зменшивши їх податковий тягар та скеровуючи вивільнені таким чином кошти на розвиток. З іншого боку, держава може сповільнювати окремі процеси шляхом підвищення податкового навантаження на них.

Змінюючи пропорції розподілу ресурсів в економіці, оподаткування суттєво впливає на процеси виробництва, нагромадження капіталу, інвестування, платоспроможний попит і пропозицію.

Контрольна функція проявляється у тому, що податки і збори є виразниками якісних і кількісних пропорцій, які складаються в соціально-економічному житті суспільства в результаті розподілу і перерозподілу ВВП. Це створює можливості для використання податків як засобів контролю [89].

В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом України, і є обов'язковими до сплати на усій території України.

Місцеві податки (збори) - це платежі, які спрямовуються виключно до бюджету місцевого самоврядування кожна сільська, селищна чи міська рада приймає рішення щодо встановлення на своїй території тих чи інших місцевих податків та зборів.

На рис.1.3 схематично наведені основні податки та збори згідно переліку, наведеному у ст. 9,10 Податкового кодексу України.

Отже, розрахункові операції перед бюджетом включають у себе сукупність податкових платежів і складаються з відповідної кількості об'єктів, що мають обґрунтоване застосування до конкретного суб'єкта господарювання. Відповідно, їх необхідно розглядати як об'єкт бухгалтерського обліку та незалежного аудиторського контролю.

Обов'язкові податки та збори

Загальнодержавні податки та збори



Податок на прибуток підприємств;
Податок на доходи фізичних осіб;
Податок на додану вартість;
Акцизний податок;
Екологічний податок
Рентна плата
Мито;

Місцеві податки та збори



Податок на майно;
Єдиний податок;
Збір за місця для паркування транспортних засобів;
Туристичний збір

Рис. 1.3 *Обов'язкові податки та збори згідно Податкового кодексу України*

[66]

Операції з нарахування та вчасності сплати до бюджету за податковими платежами мають знаходити відображення в бухгалтерському обліку платника.

Достовірне відображення даного об'єкта обліку дозволить формувати об'єктивну інформацію для податкових органів про обсяг зобов'язань перед бюджетом та вчасність проведених розрахунків за ними [20].

Розглянувши що саме являють собою розрахункові операції по обов'язкових платежах з бюджетом, перейдемо до розгляду системи управління ними та місця контролю у цій системі.

На сьогоднішній день в економічній літературі існує багато підходів до визначення поняття «управління податками і платежами», причому більшість науковців ототожнюють це визначення із визначенням поняття «податкове планування». При цьому, аналіз літератури свідчить про те, що поняття «податкове планування» дещо вужче, і певною мірою виступає складовою управління податками, базуючись на теорії функцій менеджменту.

Основні з цих підходів наведено в табл.1.1.

Таблиця 1.1

**Визначення понять «управління податками і платежами» та ототожненого
– «податкове планування» різними авторами**

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Цегельник П. І.	В узагальненому вигляді система управління податковими платежами складається з податкової політики підприємства, бухгалтерського обліку як системи узагальнення та надання інформації про податки та збори, платниками яких є суб'єкт господарювання, та внутрішній контроль, який забезпечує контроль за правильністю нарахування та сплати податкових платежів та містить елементи податкового права та постійного моніторингу змін податкового законодавства [96].
Петросянц К.В.	«Управління податковими платежами» пропонує розуміти як процес управління господарською діяльністю суб'єкта підприємництва, спрямований на підвищення фінансових результатів за рахунок впливу на окремі елементи податку в рамках чинного законодавства [64].
Чернякова Т.М.	Дає визначення системи управління податками такої, що повинна базуватись на трьох підсистемах: податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль [98].
Єріс Л. М.	Податкове планування – це комплекс науково обґрунтованих і практично доцільних організаційно-економічних заходів платників податків, спрямованих на максимальне зменшення ризиків, пов'язаних з оподаткуванням господарської діяльності підприємств [25].
Жернова Ю.Г., Лисенко С.М.	Податкове планування — це планомірне й обґрунтоване з економічної та юридичної точок зору зниження як абсолютно величини виплат податкового характеру, так і зменшення податкового навантаження підприємства [26].
Сухарева Л. О., Сухарев Л. М. та Глущенко Я. І.	Податкове планування - це процес збору й обробки даних про ситуації, що виникають на підприємстві під впливом податкової системи, і надання інформації для прийняття управлінських рішень, адекватних до умов оподаткування та положень обліково-економічної політики підприємства [91].

Управлінням є процес цілеспрямованої, систематичної і безперервної дії підсистеми, що керує на керовану, за допомогою загальних функцій управління, які створюють замкнутий управлінський цикл, що нескінченно повторюється (рис. 1.4):



Рис.1.4. *Взаємозв'язок функцій управління*

Контроль як функція управління розрахунками по обов'язкових платежах з бюджетом підпорядкований вирішенню завдань системи управління. Суть контролю полягає в тому, щоб застосуванням певної системи перевірок забезпечити виконання господарських планів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Економічний контроль сприяє підвищенню ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств різних форм власності. При цьому поєднується державний контроль і внутрішній контроль власників, зацікавлених у виконанні державних замовлень, контрактів.

Отже, контроль - це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління ухваленим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт з виявленням відхилень, допущених у процесі ході виконання цих рішень [27].

У системі управління контроль виокремлюється як вид діяльності та підсистема нижчого порядку. Така підсистема займає важливе місце в управлінні процесом нарахування та сплати податків на інших обов'язкових платежів підприємством – це основний метод адекватного впливу підприємства на свої взаємовідносини з державою.

Вивчення досвіду управління процесом нарахування та сплати податків та інших податкових платежів на вітчизняних підприємствах дає змогу стверджувати, що на практиці питання залишається поза увагою. Управління податками і платежами має здійснюватися постійно, незалежно від рівня податкового навантаження. Основною метою такого управління є законодавчо

дозволена оптимізація сум податків та платежів, що сплачуються до бюджетів усіх рівнів.

В узагальненому вигляді комплекс управління податками і платежами будь-якого підприємства складається з:

- обліково-податкової політики підприємства, що визначає можливі варіативні нюанси організації та ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві;
- системи бухгалтерського та податкового обліку, що узагальнює та надає інформацію про податки та платежі, платниками яких є суб'єкт господарювання;
- системи внутрішнього контролю, яка забезпечує аналіз правильності нарахування, сплати та відображенню в бухгалтерському обліку податків і платежів до бюджету [36].

Сфера застосування контролю розрахунків по обов'язкових платежах з бюджетом 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;
- профілактика податкових правопорушень [43].

Завданнями внутрішнього контролю розрахунків по податках і платежах з бюджетом є :

- ⇒ вивчення відповідності податкового обліку підприємства вимогам нормативно-правових актів, що регулюють порядок ведення податкового обліку та складання податкової звітності;
- ⇒ визначення відповідності податкової звітності підприємства даними первинного обліку;

- ⇒ встановлення фінансових наслідків виявлених помилок по розрахунках з бюджетом та шляхи їх усунення;
- ⇒ внесення необхідних змін за результатами перевірок в методику податкового обліку, що застосовується на підприємстві [13].

Отже, внутрішньогосподарський податковий контроль – це діяльність відповідних працівників апарату управління підприємством і, перш за все, його бухгалтерської служби з метою забезпечення перевірки точності і повноти відображення та оцінки в обліку об'єктів оподаткування, відповідності методики обчислення та сплати податків прийнятим законодавчим актам з питань оподаткування.

Якість внутрішньогосподарського податкового контролю, що включає рівень, повноту, достатність, порядок виконання бухгалтерами та внутрішніми контролерами, як суб'єктами контролю, роботи із забезпечення досягнення його цілей, реалізації окремих процедур, є досить важливою умовою ефективності податкового планування підприємства. З огляду на це, першочергового вирішення потребують питання оптимізації процедур внутрішньогосподарського податкового контролю, підвищення якості проведення контролю.

Процедури контролю можна здійснювати як шляхом детальної перевірки правильності відображення в бухгалтерському обліку оборотів і сальдо за рахунками, так і шляхом аналізу та оцінки, одержаної внаслідок перевірки інформації, дослідження важливих фінансових та інших показників підприємства, що перевіряється, особливо їх незначних відхилень від очікуваних значень, а також виявлення причин їх викривлень [36].

Серед складових внутрішнього контролю значне місце посідає внутрішній аудит. Внутрішній аудит — це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах.

Мета внутрішнього аудиту — допомогти членам суб'єкта господарювання ефективно виконувати свої функції.

Внутрішні аудитори проводять незалежну експертну оцінку управлінських функцій підприємства. Вони надають головному підприємству, яке здійснює управління, результати аналізу, оцінки, рекомендації, поради й інформацію щодо діяльності надрозділу, що ними перевіряється [42].

Завдання з аудиту податків слід розглядати з двох позицій :

- в цілому, як процес;
- завдань конкретної аудиторської перевірки.

З позицій останньої основними завданнями можуть бути комплекс питань перевірки як податкового, так і фінансового обліку податків (табл. 1.2) [49]:

Таблиця 1.2

Завдання внутрішнього аудиту податків та обов'язкових платежів

<i>Зміст завдання</i>	<i>Податковий облік</i>	<i>Фінансовий облік</i>
1. Перевірка достовірності обрахування податкової бази та об'єкта оподаткування за кожним податком і збором (логічний та арифметичний контроль)	+	-
2. Перевірка повноти та коректності документування складових бази та об'єкта оподаткування	+	-
3. Перевірка застосування ставок та пільг	+	-
4. Перевірка повноти та коректності заповнення податкових декларацій, вчасності їх подання до податкового органу	+	-
5. Перевірка повноти і вчасності сплати податкових зобов'язань до бюджету. Наявність недоплати та переплати	-	+
6. Перевірка повноти та вчасності відшкодування податку з бюджету (для ПДВ)	+	+
7. Перевірка коректності відображення податкового боргу та його погашення на рахунках фінансового обліку	-	+
8. Перевірка обґрунтованості величини сальдо заборгованості в Балансі підприємства	-	+
9. Перевірка обґрунтованості величини витрат з податків у Звіті про фінансові результати	-	+

Для забезпечення позитивних результатів податкового аудиту на підприємстві рекомендовано оптимізувати процес внутрішнього податкового

контролю суб'єкта господарювання. Організація контрольного процесу щодо нарахування та сплати обов'язкових платежів передбачає виконання певних вимог, наведених в додатку А.

У процесі проведення податкового аудиту розрахунків по обов'язкових платежах з бюджетом аудитор намагається вирішити всі питання, пов'язані з оптимізацією та плануванням оподатковування саме з дотриманням інтересів замовника. При цьому податковий аудит має на меті здійснення ретельного контролю з приводу грамотності й обґрунтованого розрахунку та сплати податків і зборів, правильного використання пільг компанії з оподатковування, точного відбиття в податковій звітності різних операцій (які нерідко не прописуються в законодавстві). Крім цього, у процесі податкового аудиту ретельно перевіряється відповідність складених податкових декларацій діючому податковому законодавству.

Заходи, здійснені в рамках аудиту податків, дають можливість мінімізації податкових ризиків. У кінцевому результаті дії аудитора дозволяють запобігти ризику залучення керівної особи до будь-якої відповідальності перед державними податковими органами.

Стабільне фінансове становище будь-якого підприємства тісно пов'язане з величиною його податкових зобов'язань та істотністю податкових ризиків, що обумовлює зростання ролі податкового аудиту. Саме на податковий аудит керівництво покладає завдання одержання повної, достовірної та об'єктивної інформації про правильність вирахування податкових зобов'язань відповідно до норм податкового законодавства, від чого у свою чергу нерідко залежить функціонування і розвиток організації [38].

Умовою ефективності податкового аудиту є його своєчасність. Цей фактор має визначальне значення не тільки при виявленні недоплат (необхідність подання декларацій до початку податкової перевірки), але й при встановленні факту переоплат. Виявлення недоплат дозволяє організації завчасно, тобто до початку податкових перевірок, убезпечити себе від нарахування штрафів, надавши податковим органам уточнені декларації,

погасивши при цьому недоплату і пеню. Виявлення помилок, які призвели до зайвої сплати податків, що залежать найчастіше не від кваліфікації бухгалтерської служби, а від мінливості тлумачення податкового законодавства, дає можливість або повернути з бюджету гроші, або скоротити поточні й майбутні податкові зобов'язання [17].

Отже, забезпеченню злагодженого функціонування обліково-аналітичних та контрольних підрозділів підприємства під час управління податками та податковими платежами сприяє: оптимізований процес внутрішнього податкового контролю; якісний аудит, як запорука податкової безпеки підприємства; та ефективне податкове планування, яке, за своєю суттю, є різновидом управлінської діяльності, зміст якого полягає в одержанні інформації для прийняття управлінських рішень з метою створення найбільш адекватних умов оподаткування підприємства.

1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом

Податкове право належить до дуже рухливих юридичних систем, що пояснюється проникненням в його сутність дуже великої кількості політичних відносин, які знаходяться в постійному розвитку. Тому закони та нормативно-правові акти, що регулюють відносини в галузі оподаткування, є дуже мобільними.

Сьогодні до нормативно-правового забезпечення контролю розрахунків з бюджетом належать: Конституція України, Податковий, Господарський, та Митний кодекси, інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом, операцій з переміщення товарів через митний кордон України; закони України «Про аудиторську діяльність», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», інші нормативно-правові акти, що регулюють окремі види податків та зборів, Міжнародні стандарти аудиту (МСА),

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО), інструктивні та методичні матеріали міністерств і відомств, внутрішні документи аудиторських фірм та підприємств, чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішення органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України [1].

Стаття 67 Конституції України зазначає, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [66].

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податковий кодекс України набув чинності 01.01.2011 року і складеться з 20 розділів. Після його прийняття чинність втратила ціла низка законів: «Про плату за землю», «Про акцизний збір», «Про податок на додану вартість», «Про податок з доходів фізичних осіб», «Про систему оподаткування», «Про фіксований сільськогосподарський податок». В цьому нормативному акті передбачено 135 різних платежів (зборів і податків). Зокрема, Податковим кодексом України визначаються правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи [66].

Митним кодексом України регулюються відносини, пов'язані із справлянням митних платежів. В ньому визначаються засади організації та здійснення митної справи, а також регулюються соціальні, правові, економічні та організаційні аспекти діяльності митної служби [55].

Державний примус у механізмі податкового регулювання реалізується шляхом встановлення і реалізації заходів юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Відповідальність за порушення податкового законодавства регламентована главою 11 Податкового кодексу України, якою визначено три види відповідальності суб'єктів податково-господарських правовідносин за невиконання або неналежного виконання вимог, установлених податковим законодавством, а саме: фінансова; адміністративна; кримінальна [5].

Адміністративна відповідальність настає у разі вчинення адміністративних правопорушень у сфері оподаткування. Особливостями адміністративних санкцій є: 1) відсутність тяжких правових наслідків; 2) застосування щодо менш тяжких податкових правопорушень (проступків); 3) адміністративні санкції не тягнуть за собою судимості. Відповідно до статті 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення, адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність.

Адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачені Кодексом України про адміністративні правопорушення настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до закону кримінальної відповідальності. Підстави притягнення до адміністративної відповідальності та санкції, які накладаються на порушників, визначені податковим законодавством та Кодексом України про адміністративні правопорушення, зокрема стаття 163 даного кодексу визначає вид адміністративної відповідальності за неподання або несвоєчасне подання

платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) [33].

Господарський кодекс України: визначає місце податків в механізмі державного регулювання господарської діяльності, порядок відкриття банківських рахунків для сплати податків, принципи оподаткування при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності [14].

Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на обов'язкове державне пенсійне страхування» визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку [81].

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [75].

Щойно прийнятий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні [74].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [71].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності; відносить податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг) до адміністративних витрат (загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством) [69].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності [70].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (МСБО 12) «Податки на прибуток» визначає обліковий підхід до податків на прибуток в міжнародній практиці. Згідно з вимогами цього Стандарту, суб'єкт господарювання веде облік податкових наслідків операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та інших подій. Отже, якщо операції та інші події визнані у прибутку або збитку, то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися у прибутку або збитку. Якщо операції та інші події визнані поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі), то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або, відповідно, безпосередньо у власному капіталі) [54].

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух зобов'язань перед бюджетом та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі - підприємства). Дана інструкція призначає рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з

працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету [30].

На рівні підприємства головним нормативним документом, що регулює питання контролю обов'язкових розрахунків є наказ про облікову політику. Це – внутрішній документ конкретного підприємства і тому має велике значення для організації його бухгалтерського обліку. Наказ про облікову політику містить опис методів оцінок, які використовуватимуться підприємством при складанні фінансових звітів, а також конкретних аспектів облікової політики щодо окремих об'єктів та статей обліку.

Таким чином було розглянуто основні законодавчі акти та нормативні документи, що регулюють питання обліку та контролю обов'язкових платежів.

1.3. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП»

Товариство з обмеженою відповідальністю «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» - це компанія - системний інтегратор, яка займається розробкою і впровадженням комплексних рішень в технічному оснащенні професійним світлом, звуком, проекційним обладнанням, спеціальними ефектами. Торгова марка LuxPRO офіційно зареєстрована і є однією зі складових успішності бренду компанії ТОВ "АРТ КАПІТАЛ ГРУП". Засноване в 2008 році ТОВ "АРТ КАПІТАЛ ГРУП" потужно працює в багатьох сегментах українського ринку. В основі концепції розвитку досліджуваного підприємства лежать високі стандарти якості, міцні зв'язки з партнерами і увага до нових ідей.

За час роботи компанією налагоджені прямі партнерські відносини з рядом провідних виробників і дистриб'юторів України, Європи та Азії. Проте з метою популяризації діяльності компанії та розширення напрямів та географії її діяльності, керівництво підприємства постійно запрошує до взаємодії нових партнерів і клієнтів.

На сьогодні постійними клієнтами ТОВ "АРТ КАПІТАЛ ГРУП" є профільні державні і приватні установи, підприємства України, серед яких: ТВ студії, нічні клуби, ресторани, готелі, цирк, шоу-провідні, прокатні компанії, інсталятори України.

Основними напрямками діяльності компанії є проектування, продаж, установка і сервісне обслуговування продукції всесвітньо відомих виробників світлового, звукового, відео проекційного обладнання, а також обладнання для проведення спеціальних ефектів.

Перехід до нового механізму господарювання суб'єктів господарювання значно підвищив актуальність дослідження тих ринкових ознак потенціалу, які найповніше виражають, на нашу думку, поняття «потенціал підприємства».

Основний зміст поняття «потенціал підприємства» полягає в інтегральному відображенні (оцінці) поточних і майбутніх можливостей економічної системи трансформувати вхідні ресурси за допомогою притаманних їй персоналу підприємницьких здібностей в економічні блага, максимально задовольняючи в такий спосіб корпоративні та суспільні інтереси.

Потенціал підприємства – це складна, динамічна, поліструктурна система. Ця агломерація має певні закономірності розвитку, від уміння використати які вирішальною мірою залежить ефективність економіки, темпи та якості її зростання. Отже, потенціал підприємства характеризується чотирма основними рисами [37].

По-перше, потенціал підприємства визначається його реальними можливостями в тій чи іншій сфері соціально-економічної діяльності, причому не тільки реалізованими, а й нереалізованими з будь-яких причин.

По-друге, можливості будь-якого підприємства здебільшого залежать від наявності ресурсів і резервів (економічних, соціальних), не залучених у виробництво.

Третя риса полягає в тому, що потенціал підприємства визначається не тільки і не стільки наявними можливостями, але ще й навичками різних категорій персоналу до його використання з метою виробництва товарів,

здійснення послуг (робіт), отримання максимального доходу (прибутку) і забезпечення ефективного функціонування та сталого розвитку виробничо-комерційної системи.

По-четверте, рівень і результати реалізації потенціалу підприємства (обсяги виробленої продукції або отриманого доходу (прибутку) визначаються також формою підприємництва та адекватною їй організаційною структурою [37].

Спираючись на основні характеристики потенціалу підприємства, можна стверджувати, що його модель визначається:

- обсягом та якістю наявних у нього ресурсів (кількістю зайнятих працівників, основними виробничими і невикробничими фондами або матеріальними запасами, фінансовими та нематеріальними ресурсами – патентами, ліцензіями, інформацією, технологією);
- можливостями керівників та інших категорій персоналу створювати певні види продукції, інакше кажучи, їхнім освітнім, кваліфікаційним, психофізіологічним та мотиваційним потенціалом;
- можливостями менеджменту оптимально використовувати наявні ресурси підприємства (професійною підготовкою, талантом, умінням створювати й оновлювати організаційні структури підприємства);
- інформаційними можливостями, тобто можливостями підприємства генерувати і трансформувати інформаційні ресурси для використання їх у виробничій, комерційній та управлінській діяльності;
- інноваційними можливостями підприємства щодо оновлення техніко-технологічної бази виробництва, переходу на випуск нової конкурентоспроможної продукції, використання сучасних форм і методів організації та управління господарськими процесами;
- фінансовими можливостями залучення коштів, що їх бракує (кредитоспроможністю, внутрішньою та зовнішньою заборгованістю у сфері фінансів);

Разом усі ці можливості створюють сукупний (економічний та соціальний) потенціал підприємства, який стосовно аналогічного потенціалу, будь-якого іншого підприємства відображає рівень його конкурентоспроможності.

У фінансовому аналізі економічний потенціал досліджується за двома аспектами: як сукупність майна, що перебуває у розпорядженні підприємства, та як загальна вартість джерел його фінансування (рис.1.5.).

Наявні ресурси підприємство розміщує у власних активах, які характеризують обсяг, склад і структуру його майнового потенціалу. Фінансовий потенціал визначається обсягом, складом і структурою джерел фінансування (пасивів) підприємства. Обґрунтованість розміщення фінансових ресурсів в активах є одним з основних принципів забезпечення фінансової стійкості та платоспроможності підприємства.

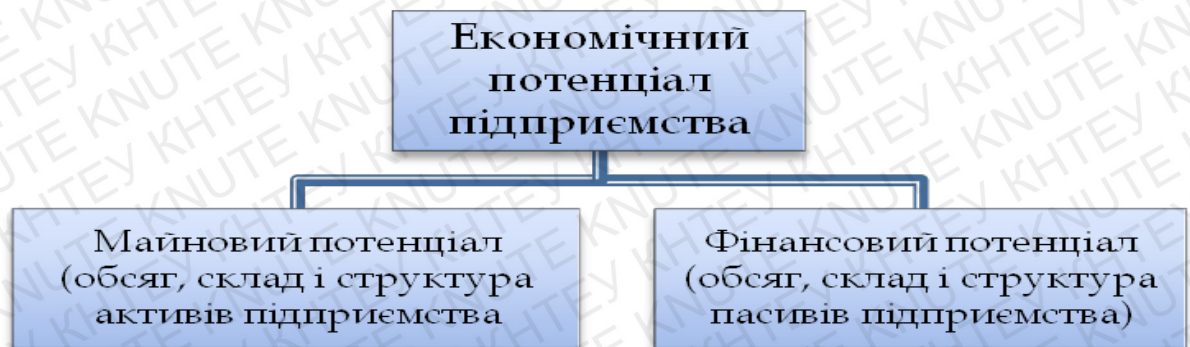


Рис. 1.5. Характеристика економічного потенціалу підприємства

Загальну характеристику економічного потенціалу наведено у балансі підприємства, який дозволяє оцінити та проаналізувати як майновий, так і фінансовий аспекти досліджуваного об'єкта у їх взаємозалежності.

Актив балансу, який призначено для відображення майнового стану підприємства, можна розглядати, з одного боку, як характеристику складу та цільового використання ресурсів за об'єктами їх розміщення і характером

участі у виробництві, а з іншого боку, як характеристику витрат, що утворились внаслідок здійснення фінансових операцій з метою отримання певного доходу.

Кожен з визначених підходів до аналізу активів підприємства дозволяє аналітику виділити і вирішити ряд окремих взаємопов'язаних завдань.

Аналіз активів як складу майна, згрупованого за об'єктами розміщення коштів, дозволяє оцінити рівень ліквідності підприємства. Витратний підхід до аналізу майнового потенціалу спрямовано на визначення доходності активів. Оскільки поняття ліквідності та доходності активів є взаємопов'язаними, у дослідженні майнового потенціалу підприємства доцільно поєднувати обидва напрями аналізу. Загальна вартість майна визначається як підсумок активу балансу. Структуру активів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» за 2013-2017 рр представлено на рис. 1.6.

В пасиві балансу підприємства відображаються джерела утворення його фінансових ресурсів. Загальна вартість пасивів підприємства визначається на основі балансу як сума його капіталу і зобов'язань.

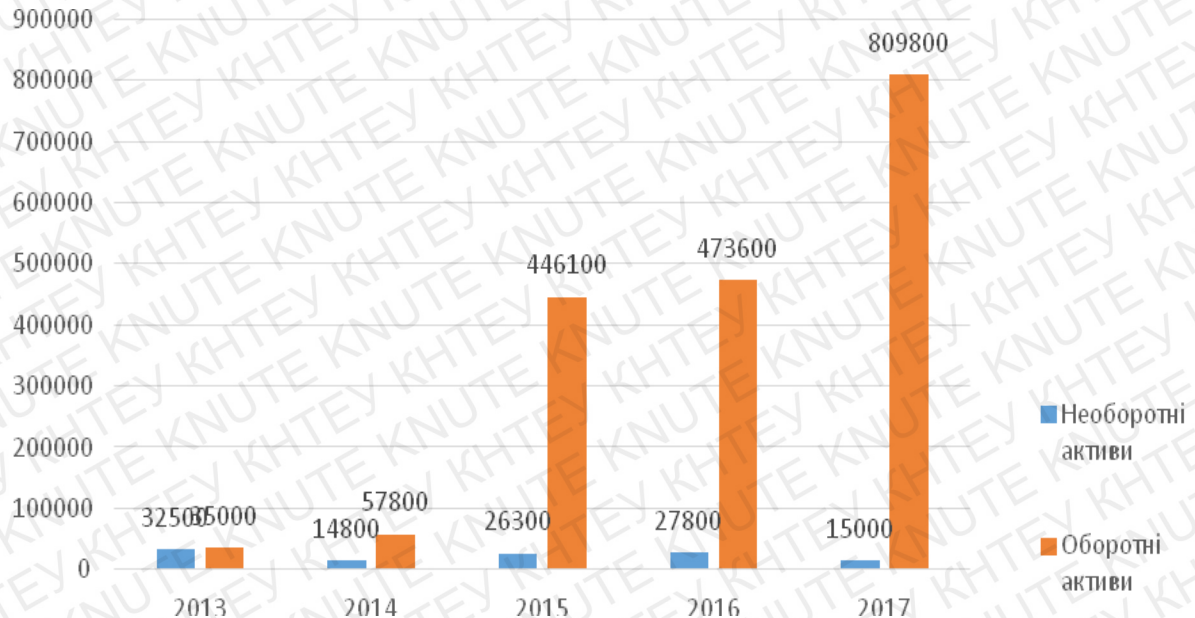


Рис.1.6. Структура активів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» за 2013-2017 рр (за даними дод.Б)

Майно (активи) підприємства і джерела його формування (пасиви) відображаються в балансі (дод.Г,Д,Е,З) у вигляді залишків на відповідну дату.

Економічний потенціал підприємства є складним об'єктом дослідження, отже, його аналіз передбачає класифікацію активів і пасивів за попередньо обраними і обґрунтованими класифікаційними ознаками.

Завдання аналізу активів:

- оцінка стану, структури та динаміки зміни активів підприємства;
- оцінка впливу зміни активів на зміну фінансового стану підприємства;
- виявлення причин, позитивних і негативних тенденцій зміни активів підприємства;
- зміна, аналіз та оцінка ефективності функціонування активів підприємства [38].

Динаміка структури активів балансу ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» представлена на рис. 1.7.

Важливою характеристикою економічного потенціалу підприємства є оцінка джерел утворення його фінансових ресурсів.

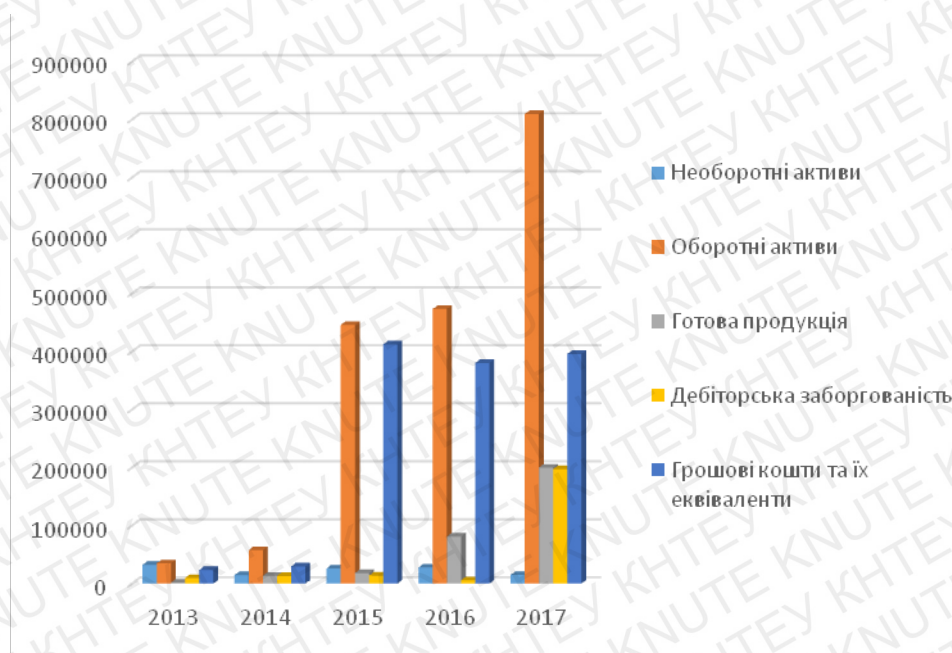


Рис. 1.7. Динаміка структури активів балансу ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» за 2013-2017 рр. (за даними дод.Б)

Перший рівень класифікації пасивів у балансі здійснюється за ознакою належності коштів. За цією ознакою пасиви розподілено на джерела власних коштів підприємства (власний капітал) і джерела позикових коштів (зобов'язання) з виділенням в окремі групи забезпечень наступних витрат і платежів та доходів майбутніх періодів. Слід зазначити, що за належністю забезпечення наступних витрат і платежів та доходи майбутніх періодів також тяжіють до зобов'язань на тій підставі, що їх утворення підприємством, як статей пасиву балансу, означає зобов'язання щодо наступного витрачання коштів на зазначені цілі.

Подальша деталізація пасивів підприємства здійснюється за джерелами утворення фінансових ресурсів та за термінами їх залучення до фінансово-господарської діяльності підприємства.

Структура пасивів підприємства наведена нижче на рис. 1.8.

За термінами залучення фінансових ресурсів до фінансово-господарської діяльності підприємства розрізняють наступні групи пасивів:

1 група: термін залучення необмежений (власний капітал);

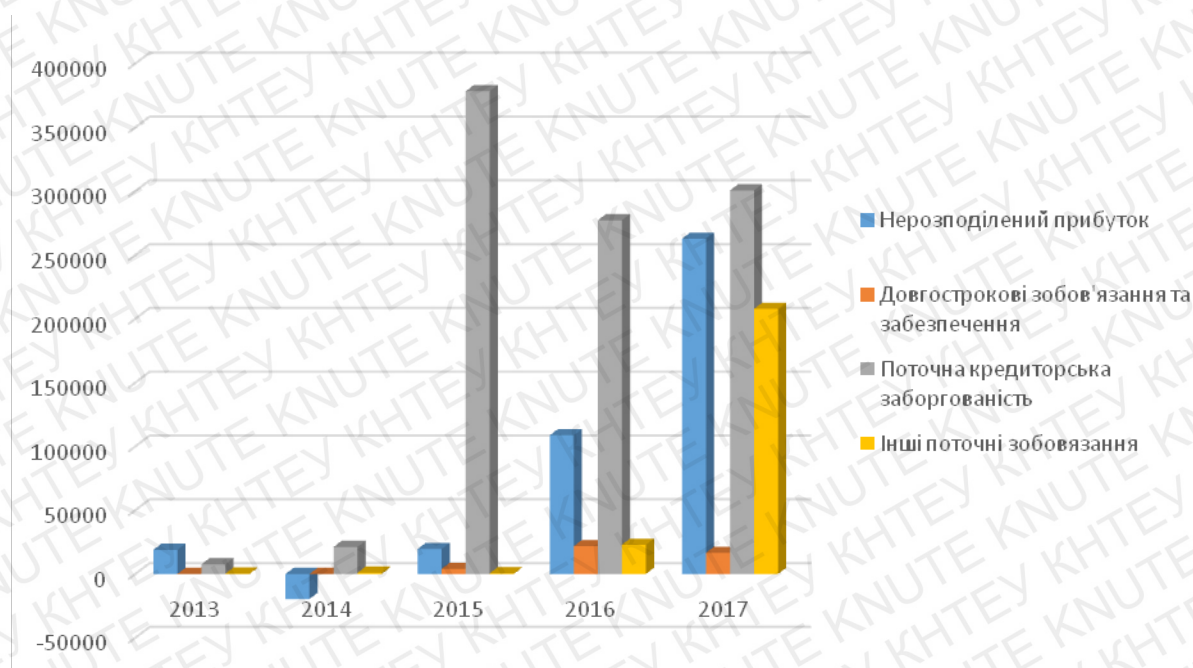


Рис. 1.8. Структура пасивів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП»
за 2013-2017 рр. (за даними дод.Б)

2 група: термін залучення більше одного року (довгострокові зобов'язання та частки забезпечень наступних витрат і платежів та доходів майбутніх періодів, які мають довгостроковий характер);

3 група: термін залучення до одного року включно (поточні зобов'язання та частки забезпечень наступних витрат і платежів та доходів майбутніх періодів, які мають короткостроковий характер) [95].

Головні завдання аналізу пасивів підприємства:

- аналіз обсягу і динаміки капіталу підприємства;
- аналіз структури капіталу та її зміни в оцінках до зміни фінансового стану;
- аналіз складу та структурних змін власного і залученого (довготермінового та короткотермінового) капіталів;
- пошук резервів збільшення капіталу, підвищення рівня його віддачі та зміцнення фінансової стійкості підприємств.

Власний капітал - це власні джерела фінансування підприємства без зазначеного терміну повернення, які внесені засновниками підприємства, накопичені впродовж строку його існування за рахунок реінвестованого прибутку та отримані в дарунок. Власний капітал поділяється на статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений, вилучений і нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Його класифікують за джерелами утворення (внутрішні і зовнішні), за формами існування (інвестований, дарчий, нерозподілений) та за рівнем відповідальності (реєстрований та нереєстрований).

Залучений капітал визначають у формі довгострокових і короткострокових зобов'язань. Зобов'язання - це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють економічні вигоди.

Аналізуючи пасиви підприємства, роблять аналітичні висновки про зміну фінансового стану: про зміну співвідношення власного та залученого

капіталу, що визначає економічну незалежність підприємства, стан його автономності. Залучення капіталу є необхідною й об'єктивною передумовою діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта. Якщо частка власного капіталу більша ніж залученого, то фінансовий ризик кредиторів та інвесторів менший. Багато причин зумовлюють більшу ефективність використання залученого капіталу, ніж власного. До них належать:

- детальна оцінка доцільності залучення капіталу за різними формами та механізми формування коштів для погашення зобов'язань;
- стимулююча роль процентних ставок на залучений капітал;
- контроль за погашенням боргу з боку банку та кредиторів;
- використання застави при отриманні кредиту може стати чинником проведення розрахунків за кредит майном підприємства і призвести до банкрутства;
- прискорення оборотності залученого капіталу сприяє приросту фінансових результатів діяльності та зміцненню автономії підприємства [37].

Треба враховувати, що ефективність співвідношення власних і залучених коштів значною мірою визначається економічною рентабельністю підприємства і процентними ставками на позиковий капітал. Їх співвідношення виражає так званий «ефект важеля». Цей ефект досягається у тому випадку, коли існує позитивне сальдо між економічною рентабельністю і «ціною» позичкових коштів (середньою ставкою процента).

Економічний потенціал підприємства визначається загальною величиною джерел фінансування і дорівнює вартості засобів, що знаходяться у його розпорядженні.

Дослідження економічного потенціалу здійснюється за майновим і фінансовим аспектами згідно з методиками загального та коефіцієнтного аналізу.

Загальний аналіз ґрунтується на застосуванні методичних прийомів вертикального та горизонтального аналізу і спрямовується на оцінку динаміки

активів, власного капіталу і зобов'язань за абсолютною величиною, складом і структурою [56].

Для загального аналізу економічного потенціалу застосовується інформація, що міститься у балансі підприємства (форма №1 фінансової звітності). У додатку Б наведено дані щодо динаміки активів підприємства та джерел їх формування.

На основі даних, наведених у додатках Б і В, можна зробити наступні висновки. За період 2013-2018 рр. спостерігається збільшення середньої вартості активів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» в 7,5 разів, зокрема за період 2016-2017 рр. їх вартість зросла на 64,5% (на 323400 грн.).

У структурі активів підприємства відбулись такі зміни. Сума необоротних активів у 2017 р., порівняно з 2013 р., зменшилась на 116,7%, порівняно з 2016 р. – на 46,04%. Така динаміка обумовлена, у першу чергу, негативними тенденціями зміни середніх залишків основних засобів (у період 2016-2017 рр. спостерігається зниження вартості основних засобів на 49,04%).

Оборотні активи ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» за 2013-2017 рр. збільшились в 22 рази (774800 грн), за 2016-2017 рр. їх сума зросла на 70,99%, що є позитивним результатом. Така динаміка пояснюється високим темпом зростання запасів, зокрема готової продукції (у 2017 р., порівняно з 2016 р., їх сума збільшилась на 146,31%). Збільшення середніх залишків готової продукції ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» було зумовлено зростанням обсягів реалізації. Так, чистий дохід від реалізації продукції у 2017 р., порівняно з 2016 р., збільшився на 46,05% (на 1282500 грн); у порівняно з 2015 р. збільшився на 69,31% (на 1282500 грн); а порівняно з 2013р. збільшився в 111 разів, що однозначно позитивно характеризує діяльність підприємства.

Власний капітал ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» за 2013-2017 рр. збільшився на 275,03% (на 244500 грн), зокрема за 2016-2017 рр. вартість власного капіталу зросла на 85,74%, і станом на 2017 р. становить 333400 грн. У структурі ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» до 2013 р. формувався нерозподілений прибуток (19,5% у структурі пасивів підприємства), а у 2014 р.

сформувався непокритий збиток (27% у структурі пасивів підприємства). Проте у 2015 р. непокритий збиток був повністю покритий, і починаючи з 2015 р. сума нерозподіленого прибутку почала стрімко зростати. Так, сума нерозподіленого прибутку у 2017 р., порівняно з 2015 р. зросла в 12 разів, а, порівняно, з 2016р., збільшилась на 141, 67%, що є позитивним результатом діяльності підприємства.

Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» за період 2015-2017 рр. збільшились на 12600 грн., а у 2017 р., порівняно з 2016 р., зменшились на 23,85%, що позитивно характеризує діяльність підприємства.

Поточні зобов'язання ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» з 2013 р. по 2017 р. зросли в 59 разів, а у 2017 р., порівняно з 2016 р., - на 58,23%.

Аналіз даних, наведених у таблиці, дозволяє позитивно оцінити загальне збільшення економічного потенціалу на 323400 грн (або на 64,5%) на тій підставі, що така динаміка відповідає стратегії суб'єктів підприємницької діяльності, одним з основних напрямів якої, в умовах ринової економіки, є підвищення вартості активів.

Аналізуючи структуру активів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» (за даними, наведеними у додатках Г,Д,Е,З), спостерігались наступні тенденції. Сума необоротних активів за 2016-2017 рр. зменшилась на 46,04%. Також в цей період відбулось негативне зниження їх питомої ваги на 3,72 п.п. У той же час середні залишки оборотних активів збільшились на 70,99%, а їх питома вага у сукупних активах підприємства - на 3,72 п.п.

Нерівномірність темпів приросту окремих статей призвела до деструктуризації активів. Так, у період 2016-2017 рр. питома вага готової продукції – збільшилась на 8,26 п.п., дебіторської заборгованості за продукцію, товари – збільшилась на 2,73 п.п., дебіторської заборгованості з бюджетом – зменшилась на 0,02 п.п. (це є позитивним результатом).

Середні залишки грошових коштів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» мають позитивну тенденцію до зростання. Так, за 2013-2017 рр. їх сума збільшилась

майже у 16 разів, за 2016-2017 рр. – на 4,05% (проте у структурі відбулось зменшення на 27,85 п.п.). Зменшення залишків грошових коштів як абсолютно ліквідних активів на 27,89 п.п. є свідченням погіршення абсолютної платоспроможності підприємства, але це погіршення нівелюється збільшенням питомої ваги готової продукції на 8,26 п.п., тому показники швидкої та поточної платоспроможності значно не погіршаться.

Динаміка капіталу ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» призвела до певного покращання його структури: зростання питомої ваги власного капіталу на 4,62 п.п., що супроводжувалось відповідним зменшенням частки поточних зобов'язань на 2,28 п.п. У той же час, позитивні зміни в структурі власного капіталу (збільшення питомої ваги власного капіталу у 2016-2017 рр. з 35,80% до 40,42%) приблизило його до критерію питомої ваги власного капіталу у сукупних пасивах (коефіцієнт автономії), нормальне значення якого для підприємств виробництва електроенергії знаходиться в межах 50%.

Таким чином, проведений детальний аналіз економічного потенціалу ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» дає змогу відстежити основні тенденції використання ресурсів та джерел їх утворення за досліджуваний період. Дослідження динаміки активів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» свідчить про зростання обсягу реалізації та чистого доходу від реалізації на 46,05% лише за період 2016-2017 рр., що, безумовно, є позитивним результатом.

Збільшення власного капіталу ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» за період 2013-2017 рр. на 275,03%, а питомої ваги власного капіталу лише за період 2016-2017 рр. на 4,62 п.п. однозначно свідчить про потужне зміцнення ринкових позицій досліджуваного підприємства на ринку і мінімізацію ймовірності виникнення ризиків щодо його подальшого ефективного функціонування.

Висновки до розділу 1

Розглянуто поняття контролю та його місце в системі управління розрахунками по обов'язкових платежам з бюджетом, значимість якої важко

переоцінити, адже від того, наскільки ефективно виконуються всі її функції залежить коректність проведення операцій по нарахуванню, обчисленню, відображенню та сплаті податків і зборів.

Висвітлено різні підходи до визначення поняття «управління податками і платежами», суть якого полягає в комплексі заходів, спрямованих на законодавчо дозволену оптимізацію сум податків та платежів, що сплачуються до бюджетів усіх рівнів. Всі функції управління пов'язані між собою і не можна вважати, що є більш значущі, проте функція контролю виділяється тим, що завдяки його проведенню підприємство завжди має достовірну оцінку стану розрахунків за податками і платежами, що, дає можливість виявити та оперативно усунути існуючі помилки і не допустити нові в майбутньому.

Проаналізовано сучасний стан нормативно-законодавчої бази з питань оподаткування, висвітлено основні проблеми, серед яких є неоднозначність тлумачення законів, процес постійного вдосконалення та внесення змін в існуючі закони. Бухгалтерська служба та керівний апарат підприємства мають бути обізнаними в цій сфері та завжди слідкувати за нововведеннями та змінами, адже саме від оперативного їх виявлення та впровадження залежить податкова безпека підприємства.

Товариство з обмеженою відповідальністю «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» - це компанія - системний інтегратор, яка займається розробкою і впровадженням комплексних рішень в технічному оснащенні професійним світлом, звуком, проекційним обладнанням, спеціальними ефектами.

Проведений детальний аналіз економічного потенціалу ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» дає змогу відстежити основні тенденції використання ресурсів та джерел їх утворення за досліджуваний період. Дослідження динаміки активів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» свідчить про зростання обсягу реалізації та чистого доходу від реалізації на 46,05% лише за період 2016-2017 рр., що, безумовно, є позитивним результатом.

Збільшення власного капіталу ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» за період 2013-2017 рр. на 275,03%, а питомої ваги власного капіталу лише за період

2016-2017 рр. на 4,62 п.п. однозначно свідчить про потужне зміцнення ринкових позицій досліджуваного підприємства на ринку і мінімізацію ймовірності виникнення ризиків щодо його подальшого ефективного функціонування.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПО ОБОВ'ЯЗКОВИМ РОЗРАХУНКАМ ТА ПЛАТЕЖАМ З БЮДЖЕТОМ

2.1. Аналіз стану бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом

Основою формалізації аналітичного процесу бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язкових платежах підприємства є побудова організаційно-інформаційної моделі аналізу його стану, яка передбачає визначення мети і завдань, об'єктів і суб'єктів дослідження, системи показників, інформаційного і методичного забезпечення аналізу.

Важливим принципом побудови даної моделі є забезпечення повноти інформації щодо видів, сум, методів обчислення податків, строків їх нарахування та сплати, а також відображення даних у податковій, фінансовій звітності.

Структура організаційно-інформаційної моделі аналізу стану бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом наведена у табл. 2.1. [56].

Послідовна реалізація елементів запропонованої організаційно-інформаційної моделі аналізу стану бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом за відсутності надзвичайних обставин забезпечує досягнення поставленої мети та завдань, головним із котрих є оцінка рівня податкової безпеки підприємства та удосконалення його податкової політики.

Визначені мета та завдання аналізу обумовлюють коло об'єктів і суб'єктів дослідження.

Основними об'єктами є, безпосередньо, податки за їх видами, платежі до бюджету та чинники, що обумовлюють їх зміни. Суб'єктами виступають заінтересовані в податковій безпеці підприємства спеціалісти.

Таблиця 2.1

**Організаційно-інформаційна модель аналізу стану бухгалтерського обліку
розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом**

1. Мета і завдання аналізу стану бухгалтерського обліку розрахунків по податкам і зборам	
1.1. Мета	1.2. Завдання
Метою аналізу стану бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язкових платежах є об'єктивна оцінка відображенню в обліку та звітності нарахованих сум податків та зборів, підтвердження їх достовірності, своєчасності і повноти сплати до бюджету згідно з вимогами чинного законодавства, виявлення та усунення відхилень та помилок; за результатами аналізу - розробка плану щодо зменшення податкового навантаження на підприємство.	- Аналіз складу податків, зборів (обов'язкових платежів), які підприємство повинно сплачувати до бюджету згідно податкового законодавства; - Оцінка виконання графіку платежів до бюджету та графіку складання й подання податкової звітності. - Аналіз виконання обов'язків посадовими особами, відповідальними за правильність розрахунку податків, їх документальне оформлення й представлення документів у банк для здійснення платежів; - Аналіз синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з бюджетом із використанням засобів автоматизації обліку; - Виявлення способів мінімізації податків на підприємстві
2. Об'єкти і суб'єкти аналізу бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом	
2.1. Об'єкти	2.2. Суб'єкти
- Податкові платежі за їх видами - Розрахунки з бюджетом - Фактори, що вплинули на зміну обов'язкових платежів	- Вищі посадові особи підприємства - Економічні служби підприємства - Керівники функціональних та структурних підрозділів підприємства - Власники та акціонери - Зовнішні користувачі інформації
3. Система економічних показників аналізу бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом	
3.1. Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є облік	3.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації
- Непрямі податки: податок на додану вартість, акцизний податок, мито - Податки і збори, що сплачуються з фінансового результату - Податок на прибуток - Податки і внески з ФОП - Загальна сума податків і зборів, сплачена підприємством.	Розрахунки показників рівня податкового навантаження та ефективності податкової політики підприємства
4. Інформаційне забезпечення аналізу бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом	
4.1. Зовнішня інформація	4.2. Внутрішня інформація

• Правова • Нормативна • Довідкова	• Планова • Дані бухгалтерського та податкового обліку • Позаоблікові дані
5. Методичні прийоми обробки первинної інформації	
5.1. Економіко-логічні методи	5.2. Економіко-математичні методи
• Групування • Порівняння • Розрахунок відносних показників • Розрахунок середніх показників • Деталізація • Елімінування	• Методи обробки динамічних рядів • Методи регресійно-кореляційного аналізу • Методи моделювання
6. Узагальнення і реалізація результатів аналізу бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом	
6.1. Узагальнення результатів	6.2. Реалізація результатів
• Систематизація інформації • Оцінка факторів, що вплинули на помилки в обліку та звітності • Оцінка потенційного зниження податкового навантаження на підприємство • Оцінка вірогідності прогнозованих показників • Оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські структури для їх реалізації	• Прийняття заходів щодо недопущення помилок в обліку та податковій, фінансовій звітності • Оцінка заходів щодо мінімізації податків з точки зору найбільшої відповідності фінансової стратегії підприємства • Вибір оптимального варіанту заходів щодо зменшення податкового навантаження підприємства • Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанту заходів та забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень

Отримання, обробка, передача і зберігання інформації щодо об'єктів аналізу обліку податків передбачає застосування системи економічних показників. У наведеній вище організаційно-інформаційній моделі економічні показники розподілено на дві групи, які відображують рух інформаційних потоків у системі управління: абсолютні і відносні показники.

Абсолютні вартісні показники застосовуються переважно для передачі первинної (вхідної) інформації з метою кількісної оцінки параметрів досліджуваного об'єкта. Відносні показники формуються внаслідок обробки первинної інформації і по відношенню до абсолютних є вторинними, такими, що утворюються у вихідних потоках інформаційної системи управління [57].

На особливу увагу заслуговує інформаційна компонента наведеної вище моделі. В організаційно-інформаційній моделі економічну інформацію класифіковано за ознакою середовища, у якому вона утворюється, що приводить до її розподілення на зовнішню та внутрішню. Подальша деталізація

передбачає класифікацію економічної інформації за джерелами її формування та напрямками використання.

Розподілення інформації за джерелами формування є надзвичайно важливим для ієрархічної побудови вхідних інформаційних потоків на основі взаємної підпорядкованості інформаційних джерел.

Джерелом правової інформації є законодавство України. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать кодекси, закони України, що регулюють діяльність суб'єктів економіки у галузі фінансових, господарських і податкових відносин.

Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, інших міністерств та відомств. Нормативна інформація не може вступати в протиріччя з правовою інформацією.

Довідкова інформація міститься у стандартах, довідниках, каталогах тощо. Інформація, що надходить з даного джерела, не має обов'язкового характеру і враховується аналітиками в міру її необхідності для вирішення управлінських завдань.

Планова інформація надходить з фінансових планів, інвестиційних проектів, кошторисів, тощо. На відміну від попередніх видів інформації вона формується безпосередньо в організації, виходячи з потенційних можливостей її розвитку, вимог чинного законодавства та відповідних директивних документів.

Основні джерела фактографічної інформації: дані бухгалтерського та податкового обліку. Додатковими є позаоблікові джерела, до яких належать: накази, доповідні та пояснювальні записки, акти перевірок, аудиторські висновки тощо [46].

Важливим елементом організаційно-інформаційної моделі є методичне забезпечення аналізу стану бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом. Методичні прийоми обробки економічної інформації, які включено до даної організаційно-інформаційної моделі, дозволяють здійснити загальний та

факторний аналіз показників рівня податкового навантаження та ефективності податкової політики підприємства. Умовно їх поділено на економіко-логічні та економіко-математичні методи економічного аналізу.

До економіко-логічних методів відносяться:

- групування – прийом економічного аналізу, що застосовується в економічних дослідженнях, спрямованих на вивчення закономірностей і тенденцій розвитку досліджуваних об'єктів, виявлення взаємозв'язків між показниками, які характеризують параметри об'єктів аналізу, та визначення впливу чинників на динаміку господарських процесів і їх економічні результати;
- порівняння – найбільш поширений засіб аналізу, спрямований на встановлення подібності та відмінності між предметами та явищами;
- розрахунок відносних величин – метод, що передбачає зіставлення абсолютних величин, які є основним вимірювачем у бухгалтерському обліку. За допомогою відносних величин здійснюється економічна оцінка динаміки об'єкта аналізу, його структури та інтенсивності процесів, які характеризують об'єкт дослідження;
- застосування середніх величин – є одним із засобів узагальнення однотипних показників, процесів або явищ, який дозволяє в економічному аналізі перейти від одиничного до загального, від випадкового до закономірного. Основою розрахунку більшості середніх величин є групування аналогічних показників, процесів, явищ;
- деталізація – є аналітичним прийомом розкладання загальних показників на часткові;
- елімінування – комплекс методичних прийомів, що дозволяє кількісно оцінити вплив на зміну результату кожного чинника окремо, відділивши його від впливу інших чинників.

Економіко-математичні методи спрямовані на визначення тенденцій розвитку підприємства, прогнозування основних показників його діяльності. За умови застосування комп'ютерних технологій обробки інформації можна

рекомендувати застосування економіко-математичних методів у стратегічному аналізі та прогнозуванні розвитку підприємства (методи моделювання та регресійно-кореляційного аналізу).

Узагальнення і реалізація результатів аналізу є необхідним етапом завершення аналітичного дослідження. На цьому етапі розробляються альтернативні варіанти заходів щодо мінімізації податкового навантаження на підприємство. Реалізація результатів аналізу ґрунтується на створенні ефективної системи контролю за виконанням управлінських рішень, прийнятих з метою впровадження найкращого із розроблених аналітиком варіанта заходів щодо поліпшення податкового стану підприємства [57].

На мікроекономічному рівні змістом податкового аналізу є обґрунтування обсягу та структури податкових платежів, оцінки тенденцій, що складаються за податковим навантаженням, діагностики податкових платежів і можливості їх зміни, регламентація податкових розрахунків в часі та зміною умов їх здійснення.

Серед різновидів аналізу, що мають відношення до бухгалтерського обліку вирізняють фінансово-економічний аналіз та аудиторський (бухгалтерський).

Фінансово-економічний здійснюють фінансові і податкові служби підприємства. При цьому акцентується увага на результатах податкової діяльності, своєчасності та оперативності податкових платежів, визначенні резервів зменшення податкового навантаження, зменшенні сплати податків при дотриманні податкового законодавства.

Аудиторський або бухгалтерський аналіз – це експертна діагностика податкових платежів, яка здійснюється незалежними аудиторськими службами для оцінки правильності їх нарахування і загального підсумку сплати всіх податків.

Предметом податкового аналізу для суб'єктів господарювання, як частини фінансового аналізу, є оцінка обсягу і структури сплачених податків, їх

впливу на ефективність фінансово-господарської діяльності, а також пошук шляхів і резервів їх зменшення.

На першому етапі проведення податкового аналізу оцінюється динаміка податків та зборів за досліджуваний період. При цьому обчислюються базисні і ланцюгові темпи зростання платежів за кожною позицією; виявляються ті види податків, в динаміці яких відбулись значні зміни; визначаються фактори, що спричинили такі зміни податків та зборів [3].

Як вже було зазначено вище, одним із джерел інформації є дані синтетичного та аналітичного обліку.

Базою для визначення об'єкта оподаткування є данні бухгалтерського обліку. Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємств та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами».

За кредитом рахунка 64 відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом відшкодування з бюджету, сплата податків, їх списання тощо.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» має такі субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками»
- 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
- 643 «Податкові зобов'язання»
- 644 «Податковий кредит»

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (дод. И) ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, акцизний збір та інші податки).

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» (дод. К) ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства.

На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» ведуть облік суми, податку на додану вартість, визначеної, виходячи із суми одержаних авансів

(попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 «Податковий кредит» ведуть облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання [97].

Для ведення розрахунків за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням призначено рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом - погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Порядок справляння та використання зборів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на інші види страхування регулюється чинним законодавством.

Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» має такі субрахунки:

- 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» (дод. Л)
- 652 «За соціальним страхуванням»
- 654 «За індивідуальним страхуванням»
- 655 «За страхуванням майна»

На субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо.

На субрахунку 652 «За соціальним страхуванням» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку 654 «За індивідуальним страхуванням» ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та по обов'язковому страхуванню, що встановлюється законодавством.

На субрахунку 655 «За страхуванням майна» ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування [30].

ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» веде бухгалтерський облік відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку із використанням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, відповідно до чого використовує рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» для відображення інформації про обов'язкові платежі та рахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [65].

Розпочнемо аналіз із визначення видів податків і зборів, що мають місце у ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» (рис.2.1).

Підприємство є платником податку на додану вартість (Свідоцтво №200059298 від 12.12.2008 р., ПІН 362634910139) та платником податку на прибуток на загальних підставах.

Податки, збори та обов'язкові платежі ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП»

Податок на додану вартість

Податок на прибуток

Податок на доходи фізичних осіб

ір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

і збір

Мито

Рис. 2.1. Обов'язкові податки та збори підприємства ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП»

Штат підприємства налічує 7 осіб, тому ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» також є платником податків та зборів, що обчислюються разом із нарахуванням заробітної плати працівникам: податок на доход фізичних осіб, збір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військовий збір. В 2016 р. Мали місце операції з експорту продукції, тому підприємство сплатило мито.

Для відображення даних стосовно податків та зборів в обліку підприємством ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» використовується робочий план рахунків, розроблений бухгалтерією підприємства і має наступний вигляд (табл.2.2):

Найбільш складним та неоднозначним податком серед бухгалтерів вважається податок на додану вартість (ПДВ). Це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем.

Базу оподаткування у загальному випадку визначає п. 188.1 ПКУ. Вона визначається виходячи з договірної ціни товарів (послуг), що поставляються, але не нижче: ціни придбання – якщо ці товари (послуги) були придбані постачальником для перепродажу.

Таблиця 2.2

Рахунки обліку податків та зборів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП»

Рахуно к	Назва рахунку
6411	Розрахунки по податку на додану вартість

6412	Розрахунки по податку на прибуток
6413	Розрахунки по податку на доходи фізичних осіб
642	Розрахунки по митним платежам
642	Розрахунки по військовому збору
651	Розрахунки за обов'язковим державним соціальним страхуванням

Її визначають виходячи із ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу даних товарів. При імпорті такою ціною є контрактна (а не митна) вартість імпортного товару (лист від 15.11.2016 р. № 24601/6/99-95-42-01-15) звичайної ціни – якщо ці товари (послуги) самостійно виготовлені (надані) постачальником; залишкової (балансової) вартості – для необоротних активів [46;22].

Окрім Податкового кодексу України бухгалтерська служба підприємства керується інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, яка визначає рахунки для обліку податкового кредиту та податкового зобов'язання, типові кореспонденції рахунків, інструктує щодо заповнення декларації с податку на додану вартість [79].

Основний напрям діяльності компанії ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» (проектування, продаж, установка і сервісне обслуговування продукції світлового, звукового, відео проекційного обладнання) підпадає під дію п.185.1 ст.185 ПКУ; тож всі операції підприємства оподатковуються за ставкою 20 %, кожна така операція супроводжується випискою та реєстрацією податкової накладної (розрахунку коригування) в Єдиному державному реєстрі податкових накладних, та отриманням зареєстрованої податкової накладної (розрахунку коригування) в разі придбання товарів/послуг у постачальника-платника ПДВ.

Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. Податкову декларацію з податку на додану вартість бухгалтерія підприємства подає в електронному вигляді за допомогою програмного забезпечення «М.Е.doc» протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. В разі

позитивного значення податкового зобов'язання компанія сплачує суму протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Кодексом для подання податкової декларації.

На основі даних бухгалтерського обліку стосовно ПДВ ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» побудовано табл. 2.3, в якій наведені показники, необхідні для розрахунку податку, що підлягає сплаті або відшкодуванню. Із нижченаведеної таблиці можна прослідкувати зміну цього показника. В останні місяці він є позитивний і залежить від сум податкового кредиту та податкового зобов'язання. Якщо в листопаді 2017 р. сума податкових зобов'язань збільшилась порівняно з жовтнем 2017 та була більшою за суми податкового кредиту та кредиту, отриманого під час імпорту товару (складання вантажної митної декларації), то збільшилась і сума податку, що необхідно сплати до бюджету на 54809 грн. порівняно з минулим періодом. В грудні 2017 р. так само збільшення податкових зобов'язань призвело до збільшення суми до сплати податку у бюджет.

Дані табл.2.3 також дають змогу проаналізувати сплати нарахованого податку до бюджету: в жовтні 2017 має місце від'ємне значення зобов'язання до сплати, тож в листопаді значення рахунку 315 «Спеціальні рахунки в нац.валюті» є порожнім, а в грудні навпаки дорівнює значенню зобов'язання до сплати попереднього періоду – отже підприємство сплачує податок вчасно.

Таблиця 2.3

Динаміка обчисленого та сплаченого податку на додану вартість за 4 квартал 2017 р. ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП»

Рахунок	Період			Відхилення 11.2017		Відхилення 12.2017	
	10.2017	11.2017	12.2017	абсолютн	відносна	абсолютн	відносна
	грн.	грн.	грн.	грн.	%	грн.	%
Рахунок 643 «Податкові зобов'язання»	81 932	88 832	176 467	6 900	7,77	87 635	49,66
Рахунок 644 «Податковий кредит»	86 097	31 008	109 338	-55 089	-177,66	78 330	71,64
Рахунок 6851 «Розрахунки з іншими контрагентами по ВМД»		11 345		11 345		-11 345	
Рахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»	53 921		42 314	-53 921		42 314	
Зобов'язання до сплати (Відшкодування)	-4 165	42 314	67 129	46 479	109,84	24 815	36,97

розраховано за даними, наведених в дод.И,К,Л,М

Наступним не менш важливим для наповнення державного бюджету є податок на прибуток підприємств. Згідно чинного законодавства у ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» з доходом менше ніж 20 млн.грн. під час складання податкової декларації з податку на прибуток в 2015 р. була можливість обирати: або застосовувати податкові різниці або не застосовувати.

Рішення приймається один раз крім виключень, коли розмір доходу перевищуватиме 20 млн.грн. на рік. Тож бухгалтерською службою було прийнято рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці.

Алгоритм розрахунку податку на прибуток підприємством ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» має наступний вигляд (рис.2.2):



Рис. 2.2. Алгоритм розрахунку податку на прибуток підприємства ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП»

Знаючи алгоритм розрахунку податку на прибуток підприємства можна провести факторний аналіз за допомогою прийому елімінування. Елімінувати означає усунути, вилучити вплив усіх чинників крім одного на величину результативного показника.

Використовуючи цей прийом, на основі даних табл. 2.4 визначимо вплив чинників на величину фінансового результату до оподаткування, що вираховується як:

$$\text{ФР} = \text{Д} - \text{В} \quad (2.1)$$

де, ФР – фінансовий результат до оподаткування,

Д – разом доходи від діяльності,

В – разом витрати.

Вплив зміни величини доходів на зміну величини фінансового результату визначають за формулою:

$$\Delta \text{ФР} = \text{Д}_{2017} - \text{Д}_{2016} \quad (2.2)$$

де, $\Delta \text{ФР}$ – зміна фінансового результату до оподаткування за рахунок зміни доходів; Д_{2017} , Д_{2016} - відповідно доходи від діяльності за 2016, 2017 рр.

Вплив цього показника розрахуємо за даними табл. 2.4:

$$\Delta \text{ФР} = 4069,8 - 2785,4 = 1284,4 \quad (2.3)$$

Таблиця 2.4

**Динаміка показників фінансового результату та податку на прибуток
ТОВ «АРТ «КАПІТАЛ ГРУП»**

Показник	2015	2016	2017	Відхилення 2016		Відхилення 2017	
				абсолютне	відносне	абсолютне	Відносне
				тис.грн.	%	тис.грн.	%
Разом доходи	1861,90	2785,40	4069,80	923,50	33,16	1284,40	31,56
Разом витрати	1805,10	2676,10	3882,80	871,00	32,55	1206,70	31,08
Фінансовий результат до оподаткування	56,80	109,30	187,00	52,50	48,03	77,70	41,55
Податок на прибуток нарахований	10,22	19,67	33,70	9,45	48,03	14,03	41,63
Податок на прибуток сплачений	19,11	10,22	19,67	-8,89	-86,93	9,45	48,03

розраховано за даними, наведених в дод.Д,Е,З

Отже, розмір фінансового результату до оподаткування зріс у 2017 р. за рахунок збільшення суми доходів на 1284,4 тис. гривень.

Вплив зміни величини витрат можна визначити за формулою:

$$\Delta \text{ФР} = - (\text{В}_{2017} - \text{В}_{2016}) \quad (2.4)$$

де, $\Delta\text{ФР}$ – зміна фінансового результату до оподаткування за рахунок зміни витрат; V_{2017} , V_{2016} - відповідно витрати діяльності за 2016, 2017 рр.

За даними табл. 2.4 вплив цього чинника становить:

$$\Delta\text{ФР} = - (3882,8 - 2676,1) = -1206,7 \quad (2.5)$$

Отже, розмір фінансового результату до оподаткування за рахунок збільшення суми понесених витрат зменшився на 1206,7 тис. грн.

Дані таблиці 2.4 також свідчать про зростання величини нарахованого податку на прибуток у 2017 році на 14,03 тис.грн., порівняно с 2016 р., і на 9,45 тис.грн. у 2016 р., порівняно с 2015 р. Це пов'язано із змінами фінансового результату до оподаткування: в 2017 р. порівняно з 2016 р. він зріс на 41,55 % та в 2016 р. порівняно з 2015 р. – на 48,03%, адже на основі цього показника і вираховується податок на прибуток. Дані таблиці щодо сплаченого податку дають змогу відслідкувати сумлінну сплату податку на прибуток із року в рік.

Податок на прибуток сплачується як частина від отриманого підприємством прибутку тому має значний вплив на функціонування суб'єктів господарювання, адже при цьому зменшуються можливості розширеного відтворення.

Другий етап методики податкового аналізу передбачає оцінку податкового навантаження на підприємство.

Для визначення величини податкового навантаження підприємств використовують як абсолютні, так і відносні показники.

Абсолютними показниками є сума всіх податків і зборів, які підлягають сплаті до бюджетів та цільових фондів за звітний період, і величина окремих податків та зборів, зокрема податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, єдиного соціального внеску, військового збору, тощо [92].

Відносне податкове навантаження – це не тільки кількісна, але і якісна характеристика впливу податкової системи на суб'єкт господарювання.

Оскільки податки і збори відрізняються за ознаками об'єкта оподаткування і джерел сплати, при визначенні рівня відносного податкового

навантаження слід використати систему розрахункових показників – аналітичних коефіцієнтів податкового навантаження на різні показники діяльності підприємства.

Ці коефіцієнти характеризують ступінь впливу систем оподаткування на основні фінансово-економічні показники господарюючого суб'єкта: дохід, витрати діяльності, фінансовий стан, ділову та ринкову активність суб'єктів господарювання тощо.

Комплекс відносних показників, які використовуються під час аналізу податкового навантаження наведено в табл. 2.5

Таблиця 2.5

Відносні показники загального податкового навантаження

№ з/ n	Показник	Розрахунок	Економічний зміст
1	2	3	4
1	Рівень податкового навантаження доходів	$\text{ПНд} = \text{Пзаг} / \text{Д}$	Визначає частку всіх податків і зборів у доходах суб'єкта господарювання
2	Рівень податкового навантаження витрат	$\text{ПНв} = \text{Пзаг} / \text{В}$	Частка всіх податків і зборів у витратах суб'єкта господарювання
3	Рівень податкового навантаження прибутку	$\text{ПНп} = \text{Пзаг} / \text{П}$	Частка всіх податків і зборів у прибутку суб'єкта господарювання

Розрахунок відносних показників загального податкового навантаження ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» наведено в табл.2.6.

Аналізуючи дані табл. 2.6 можна зробити висновок про збільшення податкового навантаження на підприємстві за всіма показниками. Рівень податкового навантаження доходів займає 12,68 % від частки всіх доходів підприємства і збільшився на 48,15% порівняно з попереднім роком.

Те саме стосовно і рівня податкового навантаження витрат: в 2016 р. він склав 6,84%, а в 2017 – 13,29%, тобто збільшився майже в два рази. Критичними є значення показника рівня податкового навантаження прибутку.

Таблиця 2.6

**Показники загального податкового навантаження ТОВ «АРТ
КАПІТАЛ ГРУП»**

№ з/ п	Показник	2016 р.	2017 р.	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення, %
1	2	3	4	5	6
1	ПДВ	98,20	286,68	188,48	65,75
2	Податок на прибуток	19,67	33,70	14,03	41,63
3	Військовий збір	2,50	7,40	4,90	66,22
4	Збір на загальнооб'язкове державне соціальне страхування	28,00	99,90	71,90	71,97
5	Мито	4,30	0,00	-4,30	
6	Податок на доходи фізичних осіб	30,50	88,50	58,00	65,54
7	Сумма всіх податків	183,17	516,18	333,01	64,51
8	Доходи	2785,4	4069,80	1284,40	31,56
9	Витрати	0	0	0	0
10	Чистий прибуток	89,60	153,30	63,70	41,55
11	Рівень податкового навантаження доходів, %	6,58	12,68	6,11	48,15
12	Рівень податкового навантаження витрат, %	6,84	13,29	6,45	48,51
13	Рівень податкового навантаження прибутку, %	204,43	336,71	132,28	39,29

розраховано за даними, наведених в дод.Е,З,Л,М

Третій етап здійснення податкового аналізу охоплює оцінку заборгованості підприємства за податками і зборами в цілому та за структурою, а також розрахунок співвідношень сум заборгованості підприємства та обов'язкових платежів за роками і за тими видами платежів, де утворились найбільші суми заборгованості (табл.2.7.).

Дані вищенаведеної таблиці свідчать про загальну заборгованість підприємства по податках перед бюджетом. Але, тільки на перший погляд.

Таблиця 2.7

**Оцінка заборгованості по податках ТОВ «АРТ КАПІТАЛ
ГРУП», тис.грн.**

№	Показник	Нраховано				Сплачено				Заборгова- ність/ переплата	
		2016 р.	нит. вага, %	2017 р.	нит. вага, %	2016 р.	нит. вага, %	2017 р.	нит. вага, %	2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	ПДВ	98,2	53,61	286,7	55,54	98,2	55,65	286,7	57,38	0,00	0,00
2	Податок на прибуток	19,67	10,74	33,70	6,53	10,2	5,79	19,67	3,94	9,45	14,03
3	Військовий збір	2,50	1,36	7,40	1,43	2,54	1,44	7,26	1,45	-0,04	0,14
4	Збір на загальнообв'язкове державне соціальне страхування	28,00	15,29	99,9	19,35	30,7	17,40	98,50	19,72	-2,70	1,40
5	Мито	4,30	2,35	0,00	0,00	4,30	2,44	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Податок на доходи фізичних осіб	30,5	16,65	88,5	17,15	30,5	17,28	87,50	17,51	0,00	1,00
7	Сумма всіх податків	183,2	100,0	516,2	100,0	176,5	100,00	499,61	100,00	6,71	16,57

розраховано за даними, наведених в дод.Л,М, Н, П

Невірним буде аналіз заборгованості не за елементами та не враховуючи законодавчо встановлені строки сплати податків. Наприклад, з податку на додану вартість заборгованість відсутня як в 2016 р., так і в 2017р.

Строк сплати податку 10 днів після граничного строку подання декларації з податку на додану вартість. Зазвичай це останній або передостанній день місяця наступного за звітним.

І так співпадало, що станом на грудень 2016 та грудень 2017 р. не було зобов'язань з ПДВ, які необхідно було б перерахувати до бюджету, тому і не виникло розбіжностей між сумами нарахування та сплати.

Розбіжності в нарахуванні та сплаті податку на прибуток пов'язані із тим, що нараховується податок у звітному періоді, яким є календарний рік, а сплачується після подання декларації з податку на прибуток, тобто в наступному за звітним році.

У 2016 році податок на прибуток був нарахований в сумі 19,67 тис.грн., така ж сума була сплачена в 2017 р., отже заборгованості по податку на прибуток не має.

Те саме стосується податків і зборів пов'язаних із нарахуванням заробітної плати. Адже розбіжності виникають саме через те, що нараховуються вони в одному періоді, а сплачуються (згідно законодавства) в іншому. Тож, ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» є сумлінним платником і не має заборгованостей по податках перед бюджетом.

Таким чином, з метою оптимізації податкової політики підприємства необхідним є проведення податкового аналізу за такими складовими, як : факторний аналіз податкових платежів; аналіз структури і динаміки податкових платежів; аналіз податкового навантаження підприємства; аналіз податкової заборгованості підприємства.

Проведення комплексного податкового аналізу дозволяє провести аналіз сукупності податків і зборів, які сплачуються конкретним підприємством у різні роки, виявити найбільш значущі фактори, що викликали зміни в динаміці і структурі податкової сукупності, а також сформувати інформаційну податкову базу підприємства, що дозволить забезпечити функціонування ефективної і оптимальної системи податкової політики підприємства.

2.2. Аналіз стану внутрішньогосподарського контролю з питань дослідження

На сучасному етапі розвитку економічних відносин внутрішній контроль може стати дієвим засобом управління, який покликаний забезпечити ефективність функціонування підприємства та оптимізацію прийнятих управлінських рішень.

Внутрішньогосподарський контроль є важливою складовою ефективного управління розрахунками за податками і зборами підприємства, адже його відсутність призводить до негативних наслідків, що можуть проявлятися в порушеннях податкового законодавства, за які може наступати як адміністративна так і кримінальна відповідальність.

Під час господарювання всі підприємства мають піддавати оперативному контролю своєчасне і повне виконання зобов'язань перед державою зі сплати податків, зборів та інших платежів [5].

Мета контролю вбачається в виявленні внутрішніх резервів і мобілізації їх використання; діагностиці стану розрахунків з бюджетом, активізації підприємницької діяльності; інформаційному і методичному забезпеченні працівників; виявленні відхилень у податковому обліку підприємства від передбачуваної стратегії; уніфікації і стандартизації облікових процесів, досягненні якісного документування операцій; забезпеченні достовірності та цілісності інформації; виявленні порушень із використанням методичних прийомів і контрольних процедур та інформування керівництва [41].

Мета і завдання контролю визначаються на рівні підприємства, виходячи з його конкретних об'єктів та організаційної структури підприємства. Внутрішній контроль дозволяє визначити, що ведення діяльності суб'єкта господарювання відповідає прийнятій обліковій політиці, внутрішнім нормативам, вимогам чинного законодавства; сприяє збереженню і ефективному використанню наявних ресурсів підприємства, вивченню нові можливості та пошуку резервів, своєчасній адаптації до зовнішніх та внутрішніх змін [56].

До методів системи внутрішнього контролю включають:

1) бухгалтерські методи (застосування плану рахунків і подвійний запис, проведення інвентаризації і документування господарських операцій, балансове узагальнення);

2) управлінські методи (визначення центрів відповідальності та центрів виникнення витрат, нормування витрат);

3) контрольно-ревізійні методи (перевірка документів, арифметичної точності розрахунків; вивчення дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування, тощо).

Під час аналізу системи внутрішнього контролю підприємства по обов'язкових платежах та зборах слід використовувати прийоми вивчення та уточнення ступіню ефективності системи внутрішнього контролю платника податків, що наведені на рис. 2.3.

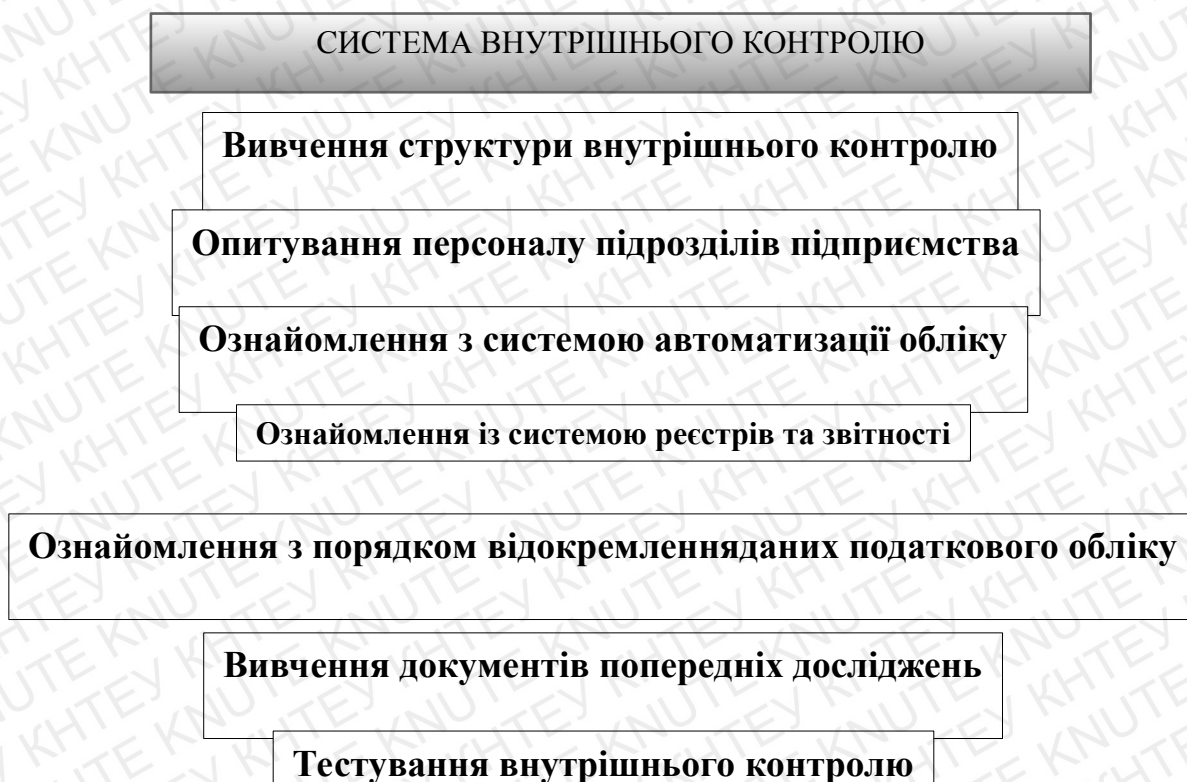


Рис. 2.3. Прийоми вивчення системи внутрішнього контролю підприємства при перевірці податкового обліку та звітності

Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві залежить від правової форми підприємства, видів і масштабів діяльності, складності його організаційної структури, наявності достатніх фінансових

ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності і відношення керівництва підприємства до контролю (рис.2.4).

Фактори, що визначають організацію внутрішнього контролю на підприємстві

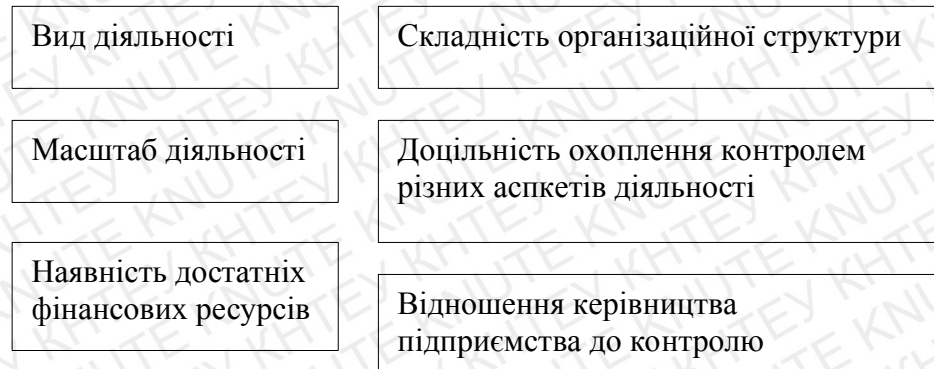


Рис. 2.4. Фактори, що визначають організацію внутрішньогосподарського контролю на підприємствах

З метою економії коштів вирішити експертно-аналітичні та контрольні завдання можна без організації відокремленої служби внутрішнього контролю шляхом запровадження посад експертів при дирекції або в структурі бухгалтерії, до обов'язків яких належать організація та вдосконалення системи аналізу і контролю, а її ведення щодо конкретних питань слід доручати відповідним функціональним службам з обов'язковим узагальненням інформації в бухгалтерії підприємства (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Моделі організації служб внутрішньогосподарського контролю на малих підприємствах [58]

Наведені на рис. 2.5 моделі характерні для невеликих підприємств, на яких недоцільно створювати служби внутрішньогосподарського контролю.

ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» відноситься до малих підприємств, що характеризуються незначним об'ємом бізнесу (стриманим обсягом операцій) і невеликою кількістю працюючих. Обмеженість ресурсів як фінансових, так і трудових, що є в розпорядженні підприємства, зумовлює здійснення контролю, в основному, у формі реалізації бухгалтерським обліком своїх контрольних функцій. Створення контрольних служб, проведення спеціальних контрольних процедур і заходів, залучання аудиторів вимагає додаткових витрат, які на сьогоднішній день підприємство не може дозволити та й невеликі обсяги господарської діяльності роблять такі дії недоцільними. Тож функції внутрішньогосподарського контролю покладені на керівника та на бухгалтерську службу підприємства.

Система внутрішнього контролю розрахунків по обов'язкових платежах з бюджетом ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» має наступний вигляд (рис.2.6):

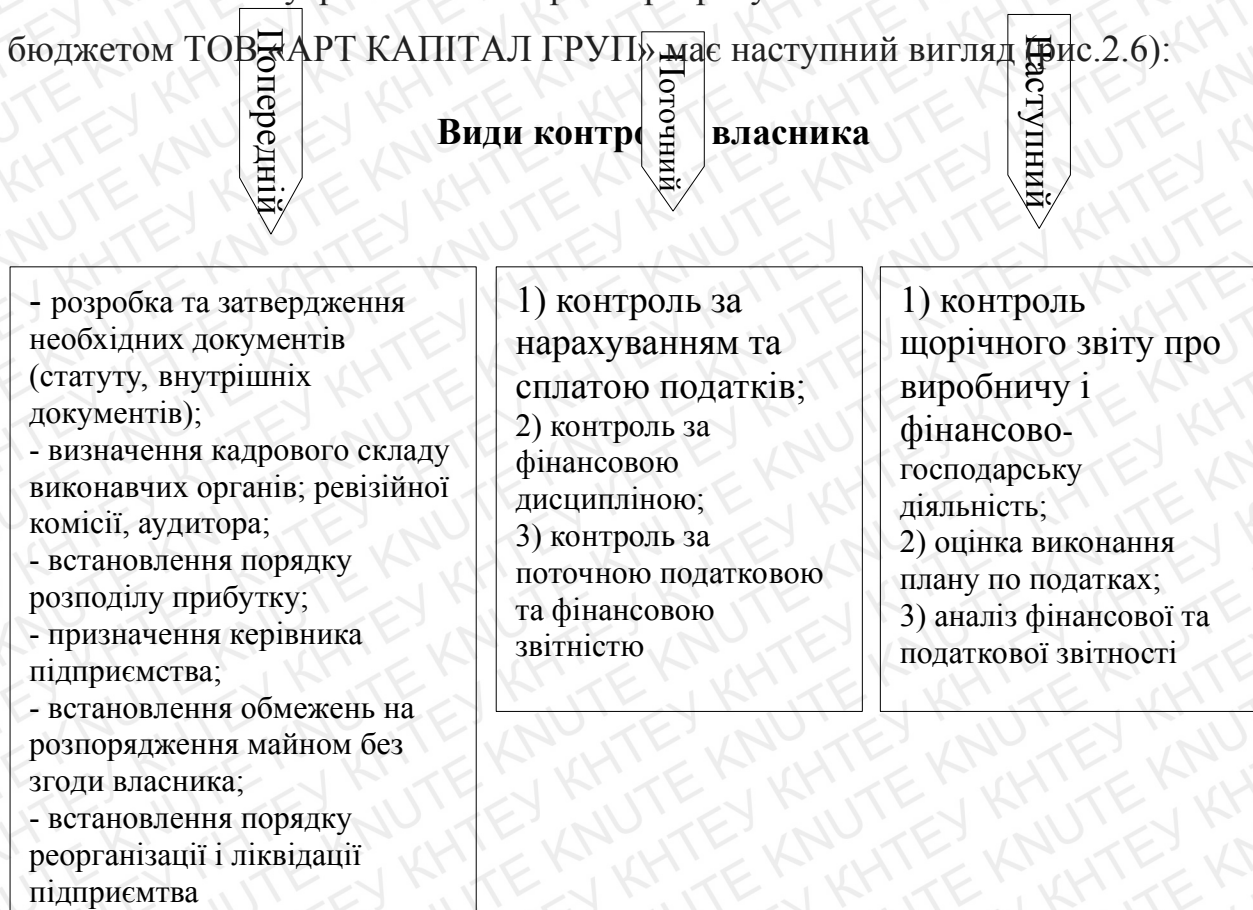


Рис. 2.6. Система внутрішньогосподарського контролю власником та види контролю власника

Постановка попереднього контролю з боку власника полягає в розробці та затвердженні всіх необхідних документів (від статуту до внутрішніх

документів), у вирішенні питання про кадровий склад виконавчих органів, про ревізійну комісію, про затвердження відповідального за внутрішньогосподарський контроль. Одночасно власник визначає мету бізнесу, здійснює вибір критеріїв його функціонування та встановлює систему контролю за використанням належних йому факторів виробництва. Він наділяє підприємство статутним капіталом, достатнім для забезпечення нормальної його роботи, визначає повноваження загальних зборів акціонерів (учасників) як вищого органу управління, його виключну компетенцію, фіксує права та обов'язки всіх учасників, визначає склад, джерела майна підприємства, повноваження по розпорядженню майном, встановлює порядок розподілу прибутку. Власник призначає керівника як одноосібний виконавчий орган управління, визначає строки його повноважень, укладає з ним контракт, в якому обумовлені його задачі, права, обов'язки, відповідальність, система оплати праці, матеріального заохочення тощо.

Власником визначаються обмеження на продаж майна, здачу його в оренду, використання в якості предмету застави, внесення в якості вкладу до статутного капіталу господарських товариств, а також інші обмеження на розпорядження майном без його згоди. Власник визначає рівень витрат, який примушене нести підприємство, сплачуючи згоду власника на використання належних йому ресурсів в якості факторів виробництва. Він встановлює порядок контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства з боку ревізійної комісії, порядок ведення обліку, складання звітності, зберігання документів, порядок реорганізації та ліквідації підприємства.

Поточний контроль здійснюється в момент здійснення операції, визначення напрямів інвестиційних ресурсів тощо. Він попереджає можливі помилки при нарахуванні та обчисленні обов'язкових бюджетних платежів, сприяє дотриманню фінансової дисципліни, своєчасності фінансово-грошових розрахунків по податках і зборах. Поточний контроль прийняття рішень повинен відповідати інтересам власника. Він є ширшим, якщо власник працює

самостійно, здійснюючи оперативне управління. Поточний контроль може здійснюватися власником періодично.

Найбільш розповсюдженим з усіх видів контролю є наступний контроль. Він включає в себе перевірку щорічного звіту про виробничу та фінансову діяльність (управлінські звіти), оцінку виконання плану по податках підприємства, перевірку дотримання фінансової дисципліни, аналіз фінансового стану [4].

Отже, основним недоліком системи внутрішнього контролю по обов'язкових платежах ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» є її обмеженість. Контрольні функції виконує директор підприємства, причому, ступінь об'єктивності та достовірності контролю за таких умов може зменшуватися. Але є і плюси: керівник завжди в курсі всіх процесів та операцій, що мають місце на підприємстві, адже він особисто їх контролює; а також, відсутність служби внутрішнього аудиту при невеликих обсягах діяльності підприємства запобігає необґрунтованим економічно витратам.

2.3. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим розрахункам та платежам з бюджетом.

Розвиток сучасних технологій призводить до перегляду основних принципів ведення та організації облікових та контрольних процесів на підприємстві. Сучасні підприємства як одним із популярніших шляхів удосконалення цих процесів впроваджують інформаційні технології в повсякденну діяльність.

Основний етап автоматизації бухгалтерського обліку завершився декілька років тому і використання комп'ютерної техніки в облікових процесах стало звичайною справою. На сьогодні підприємства практично всіх розмірів, видів діяльності, та форм власності використовують бухгалтерське програмне забезпечення.

Якщо невеликі підприємства зосередились на використанні простих облікових програм, то великі підприємства впровадили цілі корпоративні інформаційні системи. Але прогрес не стоїть на місці, стрімкий розвиток інформаційних технологій створює нові виклики та вимагає від розробників впровадження нових рішень. Зараз кардинально змінюються вимоги до постачальників програмного забезпечення та ставлення користувачів до самого програмного продукту. Технології диктують перегляд основних парадигм комп'ютерного обліку та навіть ролі бухгалтера на підприємстві. Аналіз цих процесів спонукає до необхідності нових підходів з автоматизації обліку.

На сьогоднішній день на ринок комп'ютерних систем бухгалтерського обліку розвивається переважно в трьох напрямках:

- традиційні бухгалтерські системи (система «1С:Підприємство», «Парус» та інші);
- системи забезпечення подання електронної звітності та обміну електронними документами («М.Е.doc», «Арт-Звіт Плюс» та інші);
- програмні сервіси для ведення обліку на основі хмарних технологій («Облік 8aa8», «iРip», «СМАРТ бухгалтерія»).

Відповідно програмні продукти можна поділити на три основні групи: бухгалтерські системи, системи електронної звітності, інтерактивні системи надання облікових послуг. Розвиток першої групи забезпечується стабільним положенням на ринку, досвідом та програмним забезпеченням, перевіреним роками використання. Друга група розвивається на основі вимог законодавства щодо забезпечення електронної звітності та електронного документообігу. Третя група програмного забезпечення розвивається в напрямку використання останніх досягнень мережевих та Інтернет технологій. Розглянемо кожну групу окремо. Перша група - традиційні системи бухгалтерського обліку. Лідером цієї групи безперечно є система програм «1С:Підприємство» [60].

ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» для ведення бухгалтерського обліку застосовує програмне забезпечення «1С:Бухгалтерії 8 для України».

«1С:Бухгалтерія 8 для України» дозволяє формувати й реєструвати всі необхідні податкові документи: податкові накладні, додатки до них.

У конфігурації реалізовано дві методики розрахунку податкової бази («першої події») з ПДВ: оперативний розрахунок під час проведення документів і відкладене визначення податкових зобов'язань/кредиту наприкінці періоду.

Податковий облік ведеться у відповідності з розділом 3 Податкового кодексу України.

Поряд із бухгалтерським обліком доходів і витрат, ведеться облік різниць, що коригують фінансовий результат. Для нарахування різниць, пов'язаних з амортизацією необоротних активів (ст. 138 ПКУ), ведеться паралельний облік основний засобів та нематеріальних активів для цілей бухгалтерського й податкового обліку.

За даними податкового обліку автоматично формується Декларація з податку на прибуток та податку на додану вартість, що значно полегшує роботу бухгалтера.

Експрес-перевірка ведення обліку допомагає користувачеві в будь-який момент отримати зведену й деталізовану інформацію про коректність даних.

Усі перевірки об'єднані в групи:

- положення облікової політики,
- аналіз стану бухгалтерського обліку,
- операції по касі,
- облік ПДВ,
- облік виробничих операцій,
- визначення фінансових результатів.

Звіт про результати експрес-перевірки супроводжується коментарями до кожної виконаної перевірки, які містять:

- предмет контролю,
- результат перевірки,
- можливі причини помилок,

- рекомендації щодо усунення помилок [23].

В майбутньому підприємство планує перейти на іншу конфігурацію, яке має більше автоматизованих функцій (нарахування заробітної плати, облік виробництва, управлінський облік) як засіб удосконалення програмного забезпечення та пришвидшення роботи бухгалтера.

Друга група програмного забезпечення пов'язана з вимогами законодавства щодо забезпечення електронної звітності та документообігу суб'єктів господарської діяльності. Згідно Податкового кодексу України та Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» підприємства подають до контролюючих органів звітність в електронному вигляді.

Для платників ПДВ також обов'язковим є реєстрація податкових накладних та обмін ними з контрагентами. До другої групи відносяться програми, які забезпечують накладання електронного цифрового підпису (ЕЦП), подання електронної звітності до державних органів та обмін електронними документами з контрагентами. Основними представниками цієї групи є програми «М.Е.doc», «Арт-Звіт Плюс», «Соната», які займають панівне становище на ринку [23].

ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» для реєстрації та обміну податковими накладними, подачею звітів до відповідних органів використовує програмне забезпечення «М.Е.doc». Будь-який електронний документ, створений в програмі «М.Е.Дос» і підписаний електронним цифровим підписом – це оригінал паперового документа в електронному вигляді.

За допомогою даного програмного продукту підприємство має можливість:

- ⇒ створювати податкові накладні та підписувати їх електронним цифровим підписом;
- ⇒ реєструвати їх в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- ⇒ отримувати квитанції у відповідь або необхідні бухгалтеру Виписки з Реєстру;

- ⇒ обмінюватися зареєстрованими податковими з квитанціями про їх реєстрацію з контрагентами;
- ⇒ відправляти електронну звітність до органів ДФС, Державний комітет статистики, Пенсійний фонд України, Державний центр зайнятості, ФСС по ВПТ та інші [24].

Третя група програмних продуктів розвивається на базі сучасних інтернет та «хмарних» технологій. Виробники пропонують не програмне забезпечення, а сервіс з використанням облікової програми, яка розміщена на сервері, тобто в «хмарі». Клієнтові забезпечується повний функціонал з ведення обліку та подачі електронної звітності. Єдине, що необхідно для роботи - стабільний канал інтернету. Дана технологія дозволяє організовувати ведення обліку з будь-якого місця. Також не має значення ступінь розгалуженості організації, кількість філій та місцезнаходження користувача.

Щодо безпеки використання «хмарних» сервісів, то вони працюють через веб-браузер, і навіть якщо веб-додаток піддався кібератаці, браузер обмежує доступ до ресурсів комп'ютера і призначених для користувача даних. Зараження комп'ютерів через браузери вкрай малоймовірно. Крім того, останнім часом серед підприємств стало популярним зберігати бухгалтерські бази на зовнішніх серверах, що унеможливило їх вилучення контролюючими органами. Таким чином, використання «хмарного» програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку є більш безпечним, ніж стаціонарного програмного забезпечення.

Важливим джерелом інформації та способом її узагальнення в сфері контролю є електронна аналітична таблиця. Аналітична таблиця являє собою систему думок, суджень, виражених мовою цифр. Вона значно виразніша і більш наочна від словесного тексту. Показники в ній розташовуються логічніше і послідовніше, займають менше місця порівняно з текстовим викладом і досягають пізнавального ефекту значно швидше. Табличний матеріал дає можливість охопити аналітичні дані загалом як єдину систему. За

допомогою таблиць значно легше простежити зв'язки між досліджуваними показниками.

Електронна таблиця — це інтерактивна програма, яка складається із набору рядків і стовпчиків (граф), зображених на екрані в спеціальному вікні. Місце на перетині рядка і стовпчика називається коміркою. У комірці може бути вміщене число, текст або формула, за допомогою якої здійснюються розрахунки, що відносяться до однієї або кількох комірок. Комірки можна копіювати, переміщувати, а також змінювати їхній вміст. За зміни вмісту комірки виконується автоматичний перерахунок вмісту всіх комірок, які використовують у формулах комірку, що змінюється. На основі груп комірок створюють діаграми, зведені таблиці та карти [8].

Табличні процесори, або електронні таблиці (ЕТ), мають давню історію застосування в сфері бізнесу. Розробки нового покоління, такі, як Excel (Microsoft Inc.), Quattro Pro (Corel Corp.), Lotus (Lotus Development Corp.), відрізняються якісно новими можливостями і рівнем функціональності, що дозволяють розглядати їх як могутні системи підтримки прийняття рішень (decision support system). Сьогодні найбільш популярною електронною таблицею є табличний редактор Microsoft Excel, розрахований на роботу в операційних системах сімейства Windows.

Формування діаграм в табличному редакторі Microsoft Excel відбувається на основі інформації з групи комірок. Практика застосування цього табличного редактору досить широка: окрім проведення аналітичних розрахунків та систематизованого надання отриманих результатів (у вигляді таблиць чи діаграм) він може застосуватись і для формування первинної та зведеної облікової інформації. Таке подвійне застосування (при реалізації функції обліку та функції економічного аналізу) дозволяє застосовувати єдине інформаційне джерело, що, по-перше, суттєво скорочує витрати часу, та, по-друге, дозволяє уникати помилок при переносі інформації з однієї бази в іншу [84].

Отже, удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю передбачає ряд заходів, які б сприяли

зменшенню трудомісткості процесів, спрощенню складання та подання податкової та фінансової звітності, а також виникненню можливості в оперативному режимі дистанційно впливати на бухгалтерські та контрольні операції, що досягається за допомогою використання сучасних інформаційних систем.

Висновки до розділу 2

Для проектування аналітичного процесу стосовно стану розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом в розділі запропонована організаційно-інформаційна модель, яка визначає такі параметри як: мета і завдання аналізу; суб'єкти і об'єкти дослідження; система показників, що визначають параметри об'єктів; інформаційне та методичне забезпечення, послідовна реалізація елементів якої забезпечує виконання поставлених завдань і досягнення мети.

Аналіз стану бухгалтерського обліку розрахунків по податкам і платежам базового підприємства ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» проведений за такими напрямками як: аналіз за видами податків і зборів; оцінка податкового навантаження на підприємство; оцінка заборгованості підприємства за податками і зборами в цілому та за структурою.

Під час виконання дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: метод наукового узагальнення, метод порівняльного аналізу, дедукції, аналізу і синтезу – для розкриття сутності та впровадження методики аналізу розрахунків по обов'язковим платежам, групування – для виділення напрямів аналізу та визначення груп показників, економіко-математичні – для апробації запропонованої методики аналізу розрахунків по обов'язковим платежам. Для проведення досліджень застосовані методи комп'ютерної обробки інформації за допомогою програми Microsoft Excel.

Проведений аналіз стану бухгалтерського обліку розрахунків по обов'язковим бюджетним платежам дає змогу стверджувати, що він

знаходиться на високому рівні: податки та збори обчислюються вчасно та вірно, сплачуються в повному обсязі в установлені законодавством строки.

Ця заслуга в першу чергу належить власникові підприємства, як головному суб'єкту внутрішньогосподарського контролю.

Від якості внутрішнього контролю розрахунків по обов'язковим платежам залежить: точність податкового обліку; відповідальність методики обчислення та сплати податків прийнятим законодавчим актам з питань оподаткування; виявлення відхилень, допущених у ході виконання податкових правил; визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання; а у кінцевому результаті – ефективність управління підприємством.

Удосконалення бухгалтерського обліку та контролю операцій по обов'язковим платежам в першу чергу передбачає впровадження на підприємстві відповідного програмного забезпечення, відсутність якого в сучасних умовах електронного документообігу унеможливило б ведення обліку без порушень діючого законодавства.

Для проведення аналітичних розрахунків в умовах сучасних інформаційних систем слід застосовувати комп'ютерні технології, які забезпечують швидке отримання відповідної інформації: формують відповідні таблиці, дані для яких можна імпортувати із бухгалтерської, статистичної та фінансової звітності, а також із сформованої бази даних зовнішньої інформації.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ПО РОЗРАХУНКУ З ОБОВ'ЯЗКОВИМИ ПЛАТЕЖАМИ ТА ЗБОРАМИ З БЮДЖЕТОМ

3.1. Організація контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом

У силу частотої зміни податкового законодавства та його неоднозначного тлумачення у практичній діяльності підприємств мають місце допущення помилок, тому постійно посилюється роль контролю як основного інструменту підтвердження достовірності та прозорості фінансової та податкової звітності. У зв'язку з цим, доцільним є дослідження організації та методики контролю зобов'язань за податками і зборами, зокрема визначення напрямів перевірки та окреслення особливостей їх здійснення на досліджуваному підприємстві.

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками і платежами є розрахунки, що здійснює підприємство на рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами", й охоплює такі важливіші питання як спостереження за дотриманням вимог податкового законодавства, виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом та державними цільовими фондами. Основні завдання внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками і платежами зображені на рис.3.1.

Завдання контролю і ревізії за податками і платежами

забезпечення достовірності розрахунків сум податків і платежів

своєчасне погашення зобов'язань за податками і платежами

пущення фактів помилок у веденні бухгалтерського та податкового обліку та звітності підприємства за податками і

неухильне дотримання термінів подання звітності до податкових органів за
вилами податків і платежів

Рис. 3.1.Завдання контролю за податками і платежами

Контроль за розрахунками з бюджетними установами та фондами здійснюється за допомогою податкового, бюджетного і казначейського контролю у відповідності до законодавчо-норматичних актів України.

Основними джерелами ревізії є: декларації, довідки й розрахунки за окремими видами платежів, виписки банку з прикладеними до них документами про перерахування належних сум у бюджет і в державні цільові фонди, бухгалтерські записи, Головна книга і баланс з рахунка 64 «Рахунки за податками і платежами», акти перевірок тощо.

Оскільки велика кількість податків та зборів (рис.1.3), недосконалість податкового законодавства, значний податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення однієї і тієї ж операції в бухгалтерському і податковому обліку, що залежить від розбіжностей у законодавстві тощо, збільшують ризик підприємства [58].

Враховуючи форму діяльності ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП», для якої характерні невеликі обсяги діяльності, і, як наслідок, складання звітності для суб'єкта малого підприємництва, ключовими питаннями контрольної перевірки виступають правильність нарахування податків та достовірність і повнота їхнього відображення у фінансово-податковій звітності. Перевірка розрахунків за податками й платежами ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» здійснюється за видами таких податків і платежів, і порядок її здійснення передбачає наступні напрямки дослідження:

- достовірність реєстрації підприємства як платника за належними видами податків, зборів, обов'язкових платежів, враховуючи особливості його практики підприємницької діяльності;
- дотримання вимог ведення поточних записів у первинному, аналітичному та синтетичному обліку операцій за розрахунками з бюджетом і цільовими фондами;

- правильність обчислення бази (об'єкта) оподаткування за видами податків і зборів;
- обґрунтованість застосовуваних ставок податків, зборів, обов'язкових платежів;
- правомірність використання пільг за податками, зборами, обов'язковими платежами підприємства;
- достовірність арифметичних розрахунків сум податкових зобов'язань за податками, зборами, обов'язковими платежами;
- своєчасність і повнота перерахування податкових зобов'язань за податками, зборами, обов'язковими платежами;
- правильність складання і дотримання термінів подання звітних форм податковим органам;
- реальність відображення залишків заборгованості в розрахунках з бюджетом та цільовими фондами за показниками фінансової звітності підприємства.

Перевірку розрахунків ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» з бюджетом за податком на прибуток проводять на основі інформації податкових розрахунків підприємства, податкової звітності (декларації про прибуток), а також інформації бухгалтерського обліку за рахунками 641, 70 - 75.

Основним нормативним документом, що регулює правильність обов'язкових розрахунків, є Податковий кодекс України [66].

Перевірку доцільно починати із встановлення достовірності визначення величини прибутку, що підлягає оподаткуванню.

Відповідно до ст. 134.1. Податкового кодексу України прибуток із джерелом походження з України та за її межами, визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду [66].

За ст. 200.1 Податкового Кодексу сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетного

відшкодування, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду [66].

Витрати зі сплати за товари, роботи та послуги ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» відслідковують за дебетом рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 68 «Розрахунки за іншими операціями» у Відомості аналітичного обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками № 3.3, Відомості аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами № 3.2, Відомості аналітичного обліку за іншими операціями № 3.5.

Під час перевірки достовірності визначення сум амортизаційних відрахувань за основними засобами, контролеру необхідно переконатись у наявності ведення податкового обліку 16 груп основних засобів та інших необоротних активів. Облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартість ремонту та поліпшення об'єктів основних засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду) або отриманих в концесію чи створених (збудованих) концесіонером відповідно до Закону України «Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо -, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності», як окремий об'єкт амортизації.

Амортизація об'єкта основних засобів на ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, встановленого платником податку, але не менше мінімально допустимого строку помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення та консервації.

Податкові зобов'язання з податку на прибуток шляхом застосування арифметичного та логічного прийомів перевіряються у кореспонденції кредиту

субрахунку 641 відповідного аналітичного рахунку з дебетом рахунка 98 «Податок на прибуток». Відповідно у кореспонденції дебета 641 з кредитом рахунків обліку грошових коштів відстежують погашення податкового зобов'язання за податком на прибуток підприємства.

Під час контролю розрахунків підприємства за податком на додану вартість основними нормативними джерелами виступають: Податковий Кодекс України [66]; Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [31]; Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податної звітності з податку на додану вартість» [80] з врахуванням останніх змін.

Перевіряючи мають встановити, чи дотримуються на підприємстві вимоги щодо ведення бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, а також, наскільки правильно складаються декларації за ПДВ.

Спершу встановлюють законність реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності як платника (неплатника) ПДВ, а також встановлення звітного (податкового) періоду в залежності від обсягу оподатковуваних операцій за минулі дванадцять місячних податкових періодів.

Достовірність сум податкових зобов'язань з ПДВ у випадках поставки готової продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів, в оплату за які кошти (інші активи) від покупця на дату поставки (передачі, виконання, надання) підприємство не одержало; збільшення після поставки суми компенсації за поставку; одержання оплати за продукцію, товари, роботи, послуги; передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу) відстежують за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за ПДВ» у кореспонденції з дебетом рахунків 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи».

Податкові зобов'язання з ПДВ у випадках попереднього отримання підприємством коштів від покупців (замовників) в оплату продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів

перевіряються у кореспонденції кредита субрахунку 641 з дебетом рахунка 643 "Податкові зобов'язання".

Відповідно у кореспонденції кредита 641 з дебетом рахунків обліку витрат відстежують податкове зобов'язання з ПДВ у випадках витрат і втрат матеріальних цінностей та інших ресурсів понад встановлені норми, ліквідації основних фондів за рішенням платника податку, безоплатної поставки матеріальних цінностей, робіт і послуг; невиробничого використання матеріальних цінностей (окрім основних фондів), робіт і послуг [21].

Обґрунтованість відображення сум зменшення податкового зобов'язання (податковий кредит з ПДВ) за одержаними податковими накладними, митними деклараціями, платіжними чи розрахунковими документами, що підтверджують прийняття платежу постачальником від одержувача товарів, послуг, відстежуються за дебетом субрахунку 641, аналітичний рахунок "Розрахунки за податками" у кореспонденції з кредитом рахунків 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями" - у випадках придбання (в тому числі й через підзвітних осіб) матеріальних цінностей, робіт і послуг, основних фондів, нематеріальних активів, які придбані з метою подальшого їх використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; збільшення після поставки зазначених цінностей суми компенсації їх вартості на користь платника податку - постачальника; фактичного отримання об'єкта фінансової оренди (фінансового лізингу) орендарем (лізингоотримувачем).

Зіставлення дебету субрахунку 641 у кореспонденції з кредитом субрахунку 644 "Податковий кредит" дає можливість перевірити суми податкового кредиту у випадках здійснення попередньої оплати матеріальних цінностей, робіт, послуг, основних фондів, нематеріальних активів, які придбані з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності такого підприємства [63].

В обов'язковому порядку перевіряється дотримання вимог одержання податкової накладної, а також її оформлення на закуплені сировину, матеріали, товари, основні фонди та нематеріальні активи, на виконані роботи і послуги, які придбані з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

При порушенні правил видачі та заповнення податкової накладної постачальником сума ПДВ повинна відображатись за дебетом 644, і лише після отримання податкової накладної або подання до органу державної податкової служби відповідної заяви зазначена сума податкового кредиту відображається за дебетом субрахунку 641 у кореспонденції з кредитом 644 «Податковий кредит» [15].

Суми ПДВ, що сплачені при придбанні сировини, матеріалів і товарів, основних засобів і нематеріальних активів, при отриманні виконаних робіт і послуг, які не призначаються для їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської практики підприємства перевіряються на предмет їх включення до первісної вартості придбаних запасів, товарів, основних засобів і нематеріальних активів, до витрат діяльності підприємства. Здійснюючи контроль розрахунків за оподаткуванням доходів фізичних осіб особливу увагу слід приділити таким питанням (рис. 3.2).

На основі даних аналітичного обліку ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» за рахунком 641, а також даних первинних документів, що дають підстави для нарахування доходу вибірково шляхом арифметичних перерахунків встановлюють правомірність визначення сукупного оподаткованого доходу окремих працівників.

В процесі контролю слід звернути увагу на правильність визначення загального оподаткованого доходу окремої особи.

Об'єкт оподаткування при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати визначається як різниця між сумою такої заробітної плати й суми зборів до Пенсійного фонду України та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Дотримання

зрському

Рис. 3.2. *Ключові питання при здійсненні контролю розрахунків за податком доходів фізичних осіб [25].*

Варто пам'ятати, що згідно статті 164.5. Податкового Кодексу України [66] під час нарахування доходів у будь-якій негрошовій формі, базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами правила визначення яких встановлені згідно з цим Кодексом, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 / (100 - C_{\text{п}}) \quad (3.1),$$

де K - коефіцієнт,

$C_{\text{п}}$ - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

За цією ж формулою визначається об'єкт оподаткування для сум надміру витрачених коштів, отриманих працівником на відрядження або підзвіт і неповернутих в установлений законодавством строком.

Перевіряючим варто звернути увагу, що у Податковому Кодексі України (ст. 165) передбачено доходи, що не включаються до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника податку.

В обов'язковому порядку відстежують дотримання на ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» термінів перерахування податку з доходів фізичних осіб. Зокрема, при виплаті авансу по заробітній платі, заробітної плати за другу половину місяця, а також будь-яких інших оподатковуваних доходів у грошовій формі перерахування податку повинно здійснюватись при одержанні грошей у банку на ці виплати.

При перерахуванні грошей (в тому числі зарплати) на карттрахунок особи одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунки слід оформити й перерахування податку з таких доходів. Виплата будь-якого оподатковуваного доходу (у тому числі й зарплати) з готівкової виручки, чи в натуральній формі передбачає обов'язкове перерахування й податку з такого доходу протягом банківського дня, наступного за днем виплати доходу.

Якщо за даними бухгалтерського обліку доход фізичної особи нараховано, але не виплачено (в тому числі не виплачено зарплату за місяць) згідно вимог перерахувати податок слід у строк, встановлений законом для місячного податкового періоду, - протягом 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу. У разі виявлення несвоєчасних виплат потрібно дослідити їх причини у зв'язку із дотриманням розрахунково-платіжної дисципліни зокрема [86].

Окремо відслідковують ведення на ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» аналітичного обліку з іншою потрібною деталізацією для забезпечення узагальнення інформації для складання податкової звітності та оперативного контролю розрахунків з бюджетом.

При цьому зіставленню підлягають суми, що формують залишок рядка 550 пасиву балансу (поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом), залишок рядка 170 активу балансу (дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом), а також залишок рядків 015, 020, 025, 180 форми № 2 "Звіт про фінансові результати".

Зокрема, суми оборотів і залишків Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом № 3.6, розділу II Журналу 3 та Головної книги на рахунку 64 за видами розрахунків за податками й платежами.

Таким чином, розглянуті напрямки контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» та їх особливості забезпечать виявлення порушень податкового законодавства, застосування до порушників фінансових, адміністративних та інших санкцій, що буде сприяти виконанню завдань наповнення державного бюджету та служити виховним засобом у справі дотримання податкового законодавства.

3.2. Елементи методики контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом

Розв'язання проблем розрахунків з бюджетом стає ключовим завданням бухгалтера в процесі його роботи, тому досить часто саме питання обліку податків та обов'язкових платежів, складання податкової звітності стають об'єктами контролю.

В силу частой зміни податкового законодавства та його неоднозначного тлумачення в практичній діяльності підприємств мають місце допущення помилок, тому постійно посилюється роль контролю як основного інструменту підтвердження достовірності обліку та фінансової звітності. У зв'язку з цим доцільним є дослідження методики контролю зобов'язань за податками і зборами, зокрема визначення складових контрольної перевірки, оскільки від правильності складання залежить ефективність організації контролю на підприємстві.

Серед вітчизняних фахівців, які досліджували окремі питання контролю розрахунків за податками і платежами, варто відзначити Ф.Бутинця, О.Бондара, Н.Дорош, С.Голова, Т.О.Меліхової, І.Несходовського, О. Озерчук, Н.Ткачук та ін. Їхні роботи присвячені розробці методології контролю, підходи до оцінки ризику системи внутрішнього контролю,

принципи організації контролю, етапи контрольної перевірки, методи здійснення контролю, теоретичні основи контролю окремих об'єктів перевірки, зокрема розрахунків підприємств за податками і зборами, його інформаційне забезпечення та робоча документація.

Незважаючи на значний внесок вчених у розвиток науки та практики контролю, залишається ще багато проблем методологічного та організаційно-практичного характеру, які потребують негайного розв'язання. Постійні зміни в законодавчому забезпеченні бухгалтерського обліку операцій з оподаткування підприємств вимагають перегляду існуючих методик та принципів організації системи контролю на підприємстві. Зокрема, виникає необхідність у розробці програми контролю заборгованості, яка б враховувала усі суттєві аспекти, містила повну та вичерпну інформацію щодо методів перевірки зобов'язань за податками і зборами.

У сучасних умовах діяльності суб'єктів підприємництва підтвердження повноти та достовірності фінансової і податкової звітності, а також відповідності її чинному законодавству України є основною метою контролю розрахунків із бюджетом.

При здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємства на проведення контролю податків спонукають такі причини, як:

- відсутність відділів внутрішнього контролю;
- регулярні зміни у податковому законодавстві;
- часті податкові перевірки та накладання штрафів;
- відсутність на підприємствах методики проведення аналізу та контролю податків, методики проведення ефективності контролю податків;
- поліпшення поточної господарської діяльності за рахунок змін у організації податкового обліку та поліпшення внутрішнього контролю;
- підтвердження достовірності податкової звітності, попередження штрафних санкцій [52].

Тому для формування достовірного висновку контролер-ревізор має особливу увагу приділити нормативним вимогам законодавства. Оскільки велика

кількість податків та зборів (рис. 3.2), недосконалість податкового законодавства, значний податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення однієї і тієї ж операції в бухгалтерському і податковому обліку, що залежить від розбіжностей у законодавстві, тощо, збільшують ризик підприємства.

Джерелами виникнення податкових ризиків виступають різні фактори. Так, за результатами анкетування людський фактор становить 42%; відсутність збігу декларованих дій власників з фактичними – 21%; стратегічні помилки при плануванні бізнесу – 17%; нечіткість і висока динаміка законодавства і судової практики – 14%; протиправні дії або бездіяльність представників державних контролюючих органів – 6% [58].

Тому контроль розрахунків із бюджетом є одним із найпрацемісткіших, найскладніших і найвідповідальніших ділянок у практиці фінансово-податкового контролю. При здійсненні перевірки контролеру необхідно дослідити відповідність податкової та фінансової звітності нормативним і методологічним вимогам до її складання.

Нормативно-правове забезпечення контролю розрахунків з бюджетом (розглянуте у п.1.2.) забезпечує еталонну систему критеріїв та принципових позицій, яким мають відповідати основні положення бухгалтерського та податкового обліку на ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП».

Потрібно зазначити, що питання теоретичної бази здійснення контролю потребує детального перегляду, оскільки з прийняттям нового Податкового кодексу дію багатьох нормативних актів відмінили. Також необхідно вказати на те, що було змінено тлумачення окремих понять або взагалі втрачено їх практичне застосування (наприклад, «валові доходи» та «валові витрати») [62].

Контролер при проведенні перевірки податків та обов'язкових платежів в обов'язковому порядку складає програму ревізії (контрольної перевірки), яка являє собою систему завдань, після виконання яких контролер отримає документальну доказову базу для формування висновку щодо достовірності

відображення у звітності розрахунків за податками, та надасть змогу виявити основні порушення у цій сфері. Нами виділено такі етапи перевірки обов'язкових платежів та податків (рис. 3.3.).

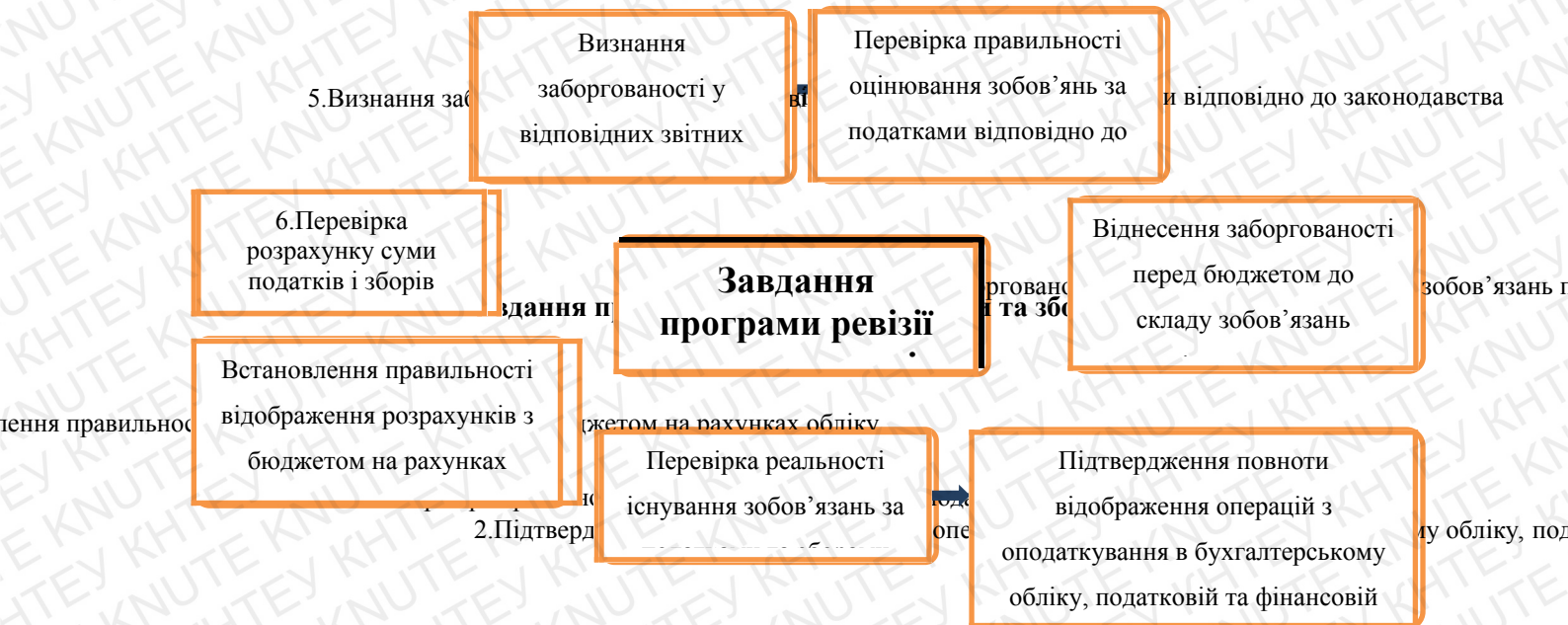


Рис. 3.3. Основні етапи контрольної перевірки за податками та зборами [7;91]

Прокоментуємо дані завдання:

1. При виконанні перевірки реальності існування зобов'язань по розрахунках із бюджетом необхідно перевірити достовірність існування таких зобов'язань, які мають відображатися у Балансі підприємства та Звіті про фінансові результати.
2. На етапі підтвердження повноти відображення операцій з оподаткування в бухгалтерському обліку, податковій та фінансовій звітності необхідно підтвердити, що всі господарські операції, пов'язані з нарахуванням та сплатою податків і зборів, відображені у бухгалтерському та податковому обліку, і що найважливіше – враховані всі відмінності та особливості такого відображення. Тобто, важливо врахувати вимоги до визначення порядку та дати визнання заборгованості перед бюджетом.

3. Віднесення заборгованості перед бюджетом до складу зобов'язань підприємства. Відповідно до нормативно-правових актів з оподаткування, інформація про податки і збори має відображатися у складі зобов'язань підприємства. Тому, необхідно перевірити правильність визнання заборгованості у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, зокрема у Балансі.

4. Завдання перевірки правильності оцінювання зобов'язань за податками і зборами відповідно до вимог податкового законодавства є найбільшпрацемістким і головним завданням. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [72] ,поточна заборгованість, до якої належать податки і збори, оцінюється засумою погашення. Існує низка особливостей податкового обліку, якимпотрібно приділити особливу увагу, наприклад відображення тимчасовихподаткових різниць. Ця категорія відображає суми, що мають вирахувані абонараховані суми до поточної заборгованості, хоча факт їх виникненнявідноситься до минулих періодів.

5. Визнання заборгованості у відповідних звітних періодах. На даному етапі необхідно приділити увагу порядку, а особливо даті здійснення господарськихоперацій, що є підставою для виникнення зобов'язань перед бюджетом, атакож відображення заборгованості у податковій та фінансовій звітності увідповідних звітних періодах.

6. Перевірка розрахунку суми податків і зборів. При виконанні даного завдання необхідно перевірити правомірність застосування відповідних ставокподатків та зборів, а також здійснюється арифметична перевірка розрахунку сум обов'язкових платежів до бюджету.

7. Встановлення правильності відображення розрахунків з бюджетом нарахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності передбачає здійснення контролю податкової заборгованості на рахунках та у бухгалтерській і податковій звітності згідно з нормативними документами.

Після визначення завдань контролю за сплатою податків і платежів, мають бути визначені об'єкти даного контрольної перевірки. При здійсненні

контролю податків та обов'язкових платежів до бюджету, об'єктами перевірки стають такі бухгалтерські рахунки:

- 64 «Розрахунки за податками й платежами», який має такі субрахунки:
 - 641 «Розрахунки за податками»;
 - 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;
 - 643 «Податкові зобов'язання»;
 - 644 «Податковий кредит».
- 657 «Єдиний Соціальний внесок»;
- 17 «Відстрочені податкові активи»;
- 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»;
- 79 «Фінансові результати»;
- 98 «Податок на прибуток» [18].

На практиці можуть існувати відмінності у переліку рахунків залежно від виду діяльності або організаційно-правової форми організації, оскільки ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» відкриває субрахунки відповідно до своїх потреб.

Тому, необхідно ознайомитись з робочим планом рахунків ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП», що перевіряється, та перевірити правильність ведення обліку на відповідних рахунках.

Найважливішим етапом контрольної перевірки є визначення методів щодо ревізії зобов'язань за податками і зборами. Вважаємо, що методичний арсенал мають встановлюватись відповідно до визначеної мети, поставлених завдань та прописуватись у програмі перевірки заборгованості. Контрольний процес не має обмежуватись лише ними, і ревізор може на власний розсуд, використовуючи свої знання та набуті навички, коригувати їх склад, враховуючи специфіку діяльності конкретного підприємства та організації облікового процесу. Це важливе питання варто враховувати також при розробці робочої документації контролю розрахунків з бюджетом [48].

За часом проведення контроль розрахунків з бюджетом поділяється на попередній, поточний і наступний.

1. Попередній контроль – передбачає контроль до здійснення операцій, пов'язаних з нарахуванням та сплатою (перерахуванням) податків та зборів.

2. Поточний контроль – передбачає здійснення контролю під час нарахування та сплати(перерахування) податків.

3. Наступний контроль – передбачає комплексну перевірку операцій з нарахування та сплати (перерахування) податків та зборів, після того як вони відбулися. Такий контроль має здійснюватися за підсумками звітнього(податкового) періоду. Не можна погодитися з М.М. Шигун та К.К. Уллубієвою [100], щодо здійснення такого контролю виключно перед поданням декларації за податком на додану вартість. Адже у відповідності до статті 50 ПКУ [66] до платника податку суб'єкта господарювання не засовуються штрафи у разі виправлення помилок поданням нової звітної декларації за ПДВ до закінчення граничного строку за такий самий звітний період.

Враховуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що проблематика податкового обліку стосується усіх сфер економічної діяльності як юридичних, так і фізичних осіб, тому без спеціальної фахової підготовки щодо відображення в обліку операцій з нарахування утримання та проведення розрахунків з бюджетом не можливо. Кожен контролер-ревізор має надавати особливого значення ревізії податків та платежів, і для отримання високоякісних результатів контролер повинен використовувати систематизовану перевірку, що має формальне вираження у програмі ревізії і її завданнях. Використання запропонованих завдань контрольної перевірки з обов'язків за податками і зборами допоможе розв'язати існуючі проблеми методичного, організаційного та технічного характеру, а також сприятиме підвищенню якості та достовірності результатів перевірки, спрямованих на встановлення достовірності фінансової і податкової звітності, та виявлення фактів порушення у цій сфері.

3.3. Шляхи удосконалення організації і методики контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом

У практиці здійснення фінансового контролю розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом актуальною залишається проблема підвищення результативності виїзних документальних перевірок, тому слід якомога ширше застосовувати комплекс аналітичних та прогнозних розрахунків. На жаль, необхідність використання таких розрахунків ще не знайшла ні достатньо повного теоретичного обґрунтування в науковій літературі, ні відображення у документах, що регламентують проведення контрольних перевірок.

Прогресивна зміна законодавчо-нормативної бази ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємствах, вимагає від них якісно нових шляхів удосконалення діючих підходів щодо організації та методики розрахунків по обов'язковим платежам з бюджетом зокрема. Пропонуємо розглянути методичні можливості застосування ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» у контролі розрахунково-аналітичних методів, у тому числі й при визначенні фіскальних ризиків

Розрахунково-аналітичні методи призначені для виконання розрахунків динаміки фінансових ресурсів підприємств, сум платежів до бюджету, оцінки витрат бюджетних коштів, встановлення факторів, що на них впливають, визначення бази нарахування, аналізу фінансово-економічного стану підприємств, обґрунтування пропозицій щодо поліпшення його показників як умови збільшення інвестиційних ресурсів, надходжень до бюджету [47].

Перевіряючи у своїй повсякденній практиці можуть застосовувати:

- розрахунково-аналітичні та економіко-математичні методи;
- аналітичний огляд;
- економічний аналіз;
- статистичні розрахунки;
- кореляційні методи;

- порівняння капіталу;
- перевірки за критерієм ксі-квадрат Пірсона тощо.

Розрахунково-аналітичні методи, як правило, складні, тому нерідко потребують трудомістких аналітичних процедур, в процесі яких передбачається виконання певних розрахунків, використання інформації, отриманої іншими методами, а також забезпечення контролюючого необхідною інформацією для застосування інших методів контролю. Тому ці процедури слід розглядати як такі, що слугують для інформаційного зв'язку між усіма методами [90].

Аналітичні процедури використовують метод порівняння показників, встановлення наявності та тісноти взаємозв'язків між ними. Це стосується, зокрема, визначення оцінки наявності залишку коштів на рахунках та обсягів зобов'язань перед бюджетом. Прикладом також є порівняння показників фонду оплати праці чи валового прибутку підприємства у поточному році і попередніх роках. Аналітичні процедури можуть використовуватися і для виокремлення господарських процедур чи операцій, які повинні бути досліджені більш детально, тобто для того, щоб допомогти у прийнятті рішення про доцільність їх додаткової перевірки. Особливо це стосується деталізації відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з розрахунком податкових сум за кожним субрахунком [95].

Конкретним прикладом застосування аналітичних процедур є також вивчення зміни показників фінансових результатів, підприємницьких доходів платника податків. Припустимо, що податковий інспектор чи ревізор шляхом аналітичного огляду хоче з'ясувати, чи відхиляються процентні співвідношення показників фінансових результатів за певні періоди двох або й більше попередніх років. Для цього він буде виконувати такі операції: порівняє обсяги й структуру показників реалізації за досліджуваний період; порівняє склад показника "вартість реалізації"; встановить однорідність структури зазначених показників; здійснить обрахунки різних показників прибутку; порівняє ці показники з метою подальшого аналізу їх динаміки; зробить запит щодо отримання додаткової інформації про показники діяльності підприємства, в

тому числі зі сплати податків, якщо оцінки порівняння показують суттєві відхилення; зробіть запит для отриманих даних з метою здійснення інших розрахунків та прийняття рішень за результатами перевірки.

Аналітичні огляди можна поділити на такі види:

- 1) перевіркового (перевірка одних і тих самих показників за декілька років, аналіз їх логічної відповідності тощо);
- 2) перевірка взаємозв'язків між показниками (наприклад, між показниками форм фінансової звітності);
- 3) повторна перевірка даних з витрачання підприємством коштів, платежів до бюджету, розрахованих відповідно до вимог законодавства з урахуванням уточнених даних;
- 4) перевірка узгодженості теоретичних і емпіричних даних, що характеризуються відповідними фактичними і теоретичними частотами, за критерієм χ^2 -квадрат Пірсона (цей статистичний метод дозволяє встановити, чи правильно добрано тип розподілу, або що розподіл показників має характер нормального тощо) [94].

Крім зазначеного критерію, можуть застосовуватися критерії згоди Колмогорова, Ястремського, Романовського, Фішера. За критерієм згоди Колмогорова, наприклад, можна визначити належність двох вибірових обсягів до однієї генеральної сукупності, для перевірки незалежності двох і більше ознак сукупності. Критерій згоди Романовського використовують для оцінки наближення фактичного розподілу до теоретичного [6].

У деяких випадках аналітичні методи можуть також застосовуватись як організаційно-орієнтовні, тобто такі, що дозволяють обґрунтувати здійснення організаційних заходів з виконання програми перевірки.

Практичне застосування розрахунково-аналітичних методів контролю, зокрема аналітичного огляду, надто широке. Його слід розглядати як проведення оцінок методами економічного аналізу та інтерпретацію цифрових значень показників, що були підготовлені заздалегідь. Аналітичний огляд взагалі лише тоді доцільний, коли дані для обробки попередньо відредаговані

та підготовлені. Виключення неординарних елементів з ряду даних слід розглядати як вид підготовки до проведення аналізу. Значення аналітичного огляду для перевірки залежить, зокрема, від достовірності та повноти даних, які взаємопов'язані та плідно використовуються у процесі аналізу [9].

Надійність системи внутрішнього контролю на підприємстві може бути важливою умовою забезпечення податкового інспектора чи ревізора даними, що гарантують достатню надійність аналітичних висновків.

Виконання аналітичних процедур потребує прискіпливої роботи осіб, які їх здійснюють. При підготовці до перевірки і в процесі перевірки податковий інспектор або ревізор, зайнявшись аналітичним оглядом чи іншого виду аналітичною обробкою зібраних даних, застосовує такі процедури: до логічного кінця перегруповує та перевіряє дані; досліджує, чи існують зв'язки або взаємовпливи між рядом даних; виявляє сутність взаємовідносин, тенденцій, точок підвищеного інтересу та питань, які повинні впливати в процесі перевірки; перевіряє інформацію, яка слугувала підставою для перевірки звіту чи показників підрозділу підприємства.

В ході попереднього аналітичного огляду дані не просто досліджуються, а й включаються для вивчення інших показників, що кількісно відображають інформацію для розрахунків податкових надходжень, ефективності використання бюджетних коштів. Існує, на наш погляд, шість головних видів аналітичних процедур. Два з них можуть бути використані як попередні аналітичні процедури в офісі (податковій інспекції), інші можуть використовуватись лише як орієнтовні.

Отже, основні види таких процедур:

- 1) порівняння за один і той же період контрольованих показників підприємства (фінансотримача) і середніх по галузі, наприклад промисловості, до якої належить господарська діяльність підприємства (в офісі);
- 2) порівняння контрольованих даних підприємства за поточний період з даними подібних попередніх періодів (в офісі);

3) порівняння контрольованих даних підприємства з визначеними ним очікуваними результатами на наступні періоди (попередньо за даними фінансотримача);

4) порівняння контрольованих даних підприємства з визначеними очікуваними результатами податкового інспектора на наступні періоди (попередньо за даними фінансотримача);

5) порівняння контрольованих даних підприємства з очікуваними результатами (з використанням нефінансових показників, наприклад показників товарної маси);

6) складання висновків за результатами аналітичного огляду [63].

Процедури аналітичного огляду дають попередню інформацію, необхідну для орієнтації у застосуванні інших методів контролю, аналізу й узагальнення в процесі подальших, більш глибоких перевірок. Може бути, що аналітичний огляд покаже недоцільність подальших перевірок.

Кореляційні розрахунки передбачають здійснення аналітичних обчислень на предмет встановлення ступеня залежності між показниками, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства, яке перевіряється, і сумами його грошових зобов'язань тощо. Розрахунками цього виду здійснюється випробування (повні чи не повні) на предмет існування функціональної чи стохастичної залежності, тісноти, суттєвості останньої [29].

У процесі аналізу можуть застосовуватися й такі методи: індексний; ланцюгових підстановок; абсолютних і відносних різниць; балансовий; регресійний.

Прикладом застосування аналітичних процедур є розрахунок фіскальних ризиків для визначення платників грошових коштів до бюджету чи користувачів бюджетних коштів, які необхідно перевіряти. Відбір фіскальних ризиків необхідно проводити індивідуально щодо кожного фінансотримача відповідної галузі. Таким чином, для ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» створюється обов'язковий загальнотиповий блок ризиків для галузі торгівлі окремо, при цьому опрацьовується загальний перелік показників фіскальних ризиків, які

взагалі можуть застосовуватись як критерії оцінки роботи підприємства. Також необхідно встановити єдину кількість показників фіскальних ризиків для ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» відповідно до специфіки його діяльності. Контролюючі органи повинні самостійно обирати найбільш ефективні показники фіскальних ризиків, які нададуть змогу визначити реальний стан справ на підприємстві, що оцінюються на предмет включення до плану перевірки.

У зв'язку з цим для застосування ризиків у практиці опису інтегрованого образу фінансотримача необхідно використовувати розгорнутий механізм визначення ризиків, який включає виконання таких операцій:

1. Оцінюються особливості галузі, до якої належить підприємство.
2. Встановлюються індивідуальні стабільні ризики щодо підприємств галузі відповідно до градації за характером господарювання.
3. Враховуються найважливіші ризики.
4. У відповідності до цілей, що обумовлюють обсяг роботи з фінансотримачем, визначається перелік активних та пасивних ризиків, які будуть розраховані та взяті до відома.
5. Проводиться розрахунок групи ризику, до якої належить фінансотримач, з використанням градації за важливістю фіскальних ризиків при обслуговуванні великих платників податків та постійного контролю за їх діяльністю (табл. 3.1) [58].

Таблиця 3.1

Шкала балів ризиків за їх важливістю

<i>Назва ризику</i>	<i>Кількість балів</i>
Фінансово неважливі ризики	0-2
Основні ризики	3-12
Правові ризики	5
Ризики збитковості	6-10
Типові ризики	4
Інформаційні ризики	1-2
Ризики примусового стягнення	12

На підставі розгорнутого аналізу з визначення ризиків ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» відносять до тієї чи іншої групи ризику, внаслідок чого воно включається до плану роботи з перевірки чи обстеження підприємств.

За результатами аналізу до ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» може бути застосована одна з таких контрольних процедур:

1. Проведення засобами аналітичних процедур профілактичних операцій, спрямованих на зменшення ризику.
2. Проведення безвиїзного фінансового контролю.
3. Включення до плану проведення виїзного тематичного планового фінансового контролю.
4. Включення до плану проведення виїзного комплексного планового фінансового контролю.
5. Обов'язковий позаплановий комплексний контроль.

Ризики підприємств слід розподіляти на групи. Кількість груп, на наш погляд, слід вибирати залежно від прийнятої шкали оціночних балів, кількості підприємств, їх фінансових ресурсів, діапазону можливих порушень, часу на проведення перевірок тощо. При цьому вибирається шкала балів і кількість груп за інтервалами шкали. Якщо взяти стобальну відкриту шкалу для великих підприємств, то можна виділити чотири групи:

- I – підприємства, які набрали від 0 до 25 балів.
- II – підприємства, які набрали від 26 до 50 балів.
- III – підприємства, які набрали від 51 до 75 балів.
- IV – підприємства, які набрали від 76 та більше балів [40].

Аналітичний розрахунок ризиків для кожного підприємства проводиться на певний період внесення платежів до бюджету, який дорівнює календарному місяцю, для відстеження динаміки змін податкових ризиків та недопущення ослаблення контролю за діяльністю підприємства [6].

Ризики розподіляються за принципом надійності платника, що має дві складові:

1 – клас ризиків за типом (стабільний, перемінний та ін.);

2 – клас ризиків за важливістю (фінансово важливі ризики та ризики нефінансового характеру).

Оцінка рівня фіскальних ризиків для практичної роботи з координації перевірок законослухняності фінансотримачів може здійснюватися за такими типами:

- ризики, які мають тільки стабільний характер (стабільні ризики); стабільним ризикам надається 0 балів (встановлення стабільного ризику не є підставою для виключення контрольної функції цих операцій, а запроваджується він для визначення реальної оцінки діяльності фінансотримача);

- ризики, які мають тільки перемінний характер (перемінні ризики);

- ризики, які мають двоякий характер, тобто можуть бути стабільними для одних фінансотримачів, але перемінними для інших (у тому числі з інших галузей);

- ризики довіри [39].

Під ризиками довіри розуміються такі, що доповнюють характеристику фінансотримача та рівень взаємовідносин між ним та контролюючим органом.

Оцінка фіскальних ризиків у практичній роботі перевіряючого органу (якщо вивчається стан обслуговування великих платників грошових коштів до бюджету та постійного контролю за їх діяльністю, до яких відноситься ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП») має здійснюватися за такою методикою.

По-перше, треба визначити фіскальні ризики, які за важливістю поділяються на фінансово важливі і фінансово неважливі ризики. Крім фіскальних ризиків аналізуються і ризики нефінансового характеру. До фінансово важливих ризиків слід віднести:

- 1) основні ризики, що тягнуть за собою безпосередньо зміну обсягів внесення платежів до бюджету в значних розмірах;

- 2) правові ризики (за наявності цих ризиків підприємства працюють в правовому полі, проте може мати місце перерозподіл прибутку);

- 3) ризики збитковості;
- 4) типові ризики, що можуть мати місце у всіх галузях економіки і які вказують на поточні моменти діяльності підприємства та не потребують значних зусиль для їх встановлення;
- 5) ризики примусового стягнення [35].

До фінансово неважливих ризиків належать ті, рівень яких свідчить, що фінансотримачі, які отримали відповідні оцінки, не мають суттєвих порушень.

До ризиків нефінансового характеру належать:

- 1) інформаційні ризики;
- 2) типові ризики.

Приклад шкали для оцінки законослухняності фінансотримачів наведено в таблиці. Для їх оцінки прийнята 12-бальна шкала.

Значення ризиків розраховуються як експертним шляхом, так і за допомогою застосування економіко-математичних методів.

Слід також зазначити, що в процесі фінансового контролю, безумовно, найбільш точні результати дають традиційні методи прямого розрахунку, в тому числі виконані за допомогою комп'ютерної техніки. Наприклад, коли визначаються: суми податку на доходи фізичних осіб (як операції добутку суми сукупного доходу за мінусом неоподаткованої суми і ставки оподаткування); суми донарахування податку; суми фінансових санкцій; перерахунок податку; показники бази нарахування та інші. Прямі розрахунки можуть, в залежності від змісту розрахунку, виконуватися із застосуванням простих операцій і формул, а також і складних математичних залежностей, економіко-статистичних моделей [15].

До застосування тих чи інших методів державні ревізори чи податкові інспектори мають підходити творчо з тим, щоб найбільш повно використати можливості конкретних методів для об'єктивної оцінки фінансово-економічного стану підприємств, сплати ними податків, зборів (обов'язкових платежів) та визначення резервів збільшення фінансових ресурсів підприємств, надходжень до бюджету.

Такі методи фінансового контролю доцільно застосовувати при розробці теоретичних положень з фінансового контролю.

Окрім впровадження у практичну діяльність розрахунково-аналітичних методів, що стосуються методики контролю по розрахункам з бюджетом, пропонуємо напрям удосконалення й організації контролю по розрахункам з бюджетом ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» шляхом впровадження податкового планування.

Фактично поточне податкове планування обмежене формуванням планових (бюджетних) показників податкових платежів за умови певного обсягу діяльності. Тобто для розроблення ефективної методики податкового планування слід врахувати логіку його взаємодії з бюджетуванням підприємства. Бюджетування податкових платежів – це система планових розрахунків із використанням взаємопов'язаних бюджетів підприємства, спрямована на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті в майбутніх податкових періодах. Бюджетування дає змогу розрахувати податкові зобов'язання платника не лише на поточний, але й на подальші податкові періоди [80].

Взаємодія між бюджетуванням та управлінням податковими платежами може бути реалізована двома напрямками; первинний зв'язок виявляється в тому, що бюджети виступають джерелом інформації для управління, вторинний — у тому, що система управління податковими платежами впливає на показники бюджетів підприємства.

Використання бюджетного підходу при управлінні податковими платежами дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, а також підвищити ефективність планування та використання бюджетів податків. Основним інформаційним джерелом для формування прогнозних показників та аналізу відхилень фактичних та прогнозних показників діяльності є система бухгалтерського обліку підприємства.

Загалом розрахунок поточних податкових платежів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП», тобто визначення сум податкових зобов'язань і графіка їх погашення

(податкового календаря) у поточному податковому періоді у разі визначеного, заздалегідь обраного (але далеко не завжди економічно доцільного) варіанта здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства відображає пасивний підхід до організації системи управління податковими платежами, який полягає у фіксації очікуваних податкових наслідків роботи підприємства.

Логічним завершенням процесу управління податковими платежами має бути внутрішній контроль ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП», який передбачає виконання таких заходів:

- постійний моніторинг нормативно-правової бази;
- контроль за своєчасністю та правильністю виконання податкових зобов'язань;
- оптимізація бази оподаткування і термінів погашення податкових зобов'язань.
- виявлення значних відхилень фактичних та прогнозних значень бюджету податків, аналіз відхилень та встановлення причино-наслідкового зв'язку.

Аналіз податкових платежів забезпечує необхідне обґрунтування планових показників та допомагає виявити податкові ризики. Податкове планування починається з аналізу розміру та динаміки наявної бази оподаткування та податкових платежів, виявлення факторів, що впливають на їх розмір, оцінки наявних резервів зниження рівня податкового навантаження. Основним джерелом інформації для аналізу податкових платежів на мікрорівні є дані фінансового та податкового обліку, зокрема дані поточного обліку та звітності. Фактично саме аналіз податкових платежів дає кількісну оцінку ефективності системи управління податкових платежів. До таких показників належать:

- рівень податкового навантаження на підприємство;
- рівень впливу окремих заходів податкового планування на величину податкових зобов'язань підприємства;
- ефективність податкового планування та податкової політики підприємства загалом [90].

Система оцінки ефективності системи управління податковими платежами ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» може містити дві групи показників:

- показники для оцінювання податкового навантаження, зокрема сума податків, що сплачує підприємство; структура податків у собівартості й ціні; коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції; коефіцієнти оподаткування доходів, витрат і прибутку.
- показники для оцінювання ефективності податкового планування, зокрема: абсолютне зменшення податкових платежів; відносне зменшення податкових платежів; загальний коефіцієнт оподаткування підприємства; коефіцієнт використання податкових пільг; коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства [47].

Таким чином, вважаємо раціональним впровадження у практичну діяльність ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» запропонованих розрахунково-аналітичних методів. Це забезпечить розгорнуте аналітичне обґрунтування правильності розрахунків по податкам і платежам, а також забезпечить додатковий ступінь встановлення верифікативності податкових розрахунків підприємства.

Окрім того, формування системи управління податковими платежами має являти собою комплексну структуру, елементи якої в постійній взаємодії призводять до ефективного управління податковими платежами ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП».

Загалом, часткове якісне удосконалення організації і методики контролю по розрахункам з бюджетом ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» забезпечить належний рівень превентивного аналізу правильності формування податкових платежів для своєчасного реагування системи контролю з позицій повноти та достовірності їх відображення в обліку.

Висновки до розділу 3

У силу частоті зміни податкового законодавства та його неоднозначного тлумачення у практичній діяльності підприємств мають місце допущення помилок, тому постійно посилюється роль контролю як основного інструменту підтвердження достовірності та прозорості фінансової та податкової звітності. У зв'язку з цим, доцільним є дослідження організації та методики контролю зобов'язань за податками і зборами, зокрема визначення напрямів перевірки та окреслення особливостей їх здійснення на досліджуваному підприємстві.

Контрольна перевірка розрахунків за податками й платежами ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» здійснюється за видами податків і платежів, і порядок її здійснення передбачає наступні напрямки дослідження: достовірність реєстрації підприємства як платника за належними видами податків; дотримання вимог ведення поточних записів в обліку операцій за розрахунками з бюджетом і цільовими фондами; правильність обчислення бази (об'єкта) оподаткування; обґрунтованість застосовуваних ставок податків; правомірність використання пільг за податками і платежами підприємства; своєчасність і повнота перерахування податкових зобов'язань; правильність складання і дотримання термінів подання звітних форм податковим органам; реальність відображення залишків заборгованості в розрахунках з бюджетом за показниками фінансової звітності підприємства.

Проблематика податкового обліку стосується усіх сфер економічної діяльності як юридичних, так і фізичних осіб, тому без спеціальної фахової підготовки щодо відображення в обліку операцій з нарахування утримання та проведення розрахунків з бюджетом не можливо. Контролер-ревізор має надавати особливого значення ревізії податків та платежів, і для отримання високоякісних результатів контролер повинен використовувати систематизовану перевірку, що має формальне вираження у програмі ревізії і її завданнях. Використання запропонованих завдань контрольної перевірки зобов'язань за податками і зборами допоможе розв'язати існуючі проблеми

методичного, організаційного та технічного характеру, а також сприятиме підвищенню якості та достовірності результатів перевірки, спрямованих на встановлення достовірності фінансової і податкової звітності, та виявлення фактів порушення у цій сфері.

У ході дослідження та вивчення практичної діяльності ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» виявлено окремі напрями контролю розрахунків з бюджетом, які потребують удосконалення у частині організації та методики. Обґрунтовано впровадження у практичну діяльність ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» запропонованих розрахунково-аналітичних методів. Це забезпечить розгорнуте аналітичне обґрунтування правильності розрахунків по податкам і платежам, а також забезпечить додатковий ступінь встановлення верифікативності податкових розрахунків підприємства.

Загалом, часткове якісне удосконалення організації і методики контролю по розрахункам з бюджетом ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» забезпечить належний рівень превентивного аналізу правильності формування податкових платежів для своєчасного реагування системи контролю з позицій повноти та достовірності їх відображення в обліку.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В сучасних умовах господарювання будь-якого підприємства розв'язання проблеми розрахунків по обов'язкових платежах з бюджетом стає одним із ключових завдань бухгалтера в процесі його роботи. Від правильності ведення обліку та своєчасної сплати податків та обов'язкових платежів залежить податкова безпека підприємства. Саме тому дане питання має завжди знаходитись під контролем суб'єктів господарювання незалежно від форм власності.

1. Досліджено поняття контролю та його місце в системі управління розрахунками по обов'язкових платежах з бюджетом, значимість якого важко переоцінити, адже від того, наскільки ефективно виконуються всі її функції залежить коректність проведення операцій по нарахуванню, обчисленню, відображенню та сплаті податків і зборів.

У роботі висвітлено різні підходи до визначення поняття «управління податками і платежами», суть якого полягає в комплексі заходів, спрямованих на законодавчо дозволenu оптимізацію сум податків та платежів, що сплачуються до бюджетів усіх рівнів. Всі функції управління пов'язані між собою і не можна вважати, що є більш значущі, проте функція контролю виділяється тим, що завдяки його проведенню підприємство завжди має достовірну оцінку стану розрахунків за податками і платежами, що, дає можливість виявити та оперативно усунути існуючі помилки і не допустити нові в майбутньому.

2. Проаналізовано сучасний стан нормативно-законодавчої бази з питань оподаткування, висвітлено основні проблеми, серед яких є неоднозначність тлумачення законів, процес постійного вдосконалення та внесення змін в існуючі закони. Бухгалтерська служба та керівний апарат підприємства мають бути обізнаними в цій сфері та завжди слідкувати за нововведеннями та змінами, адже саме від оперативного їх виявлення та впровадження залежить податкова безпека підприємства.

3. Проведений детальний аналіз економічного потенціалу ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» дає змогу відстежити основні тенденції використання ресурсів та джерел їх утворення за досліджуваний період. Дослідження динаміки активів ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» свідчить про зростання обсягу реалізації та чистого доходу від реалізації на 46,05% лише за період 2016-2017 рр., що, безумовно, є позитивним результатом.

Збільшення власного капіталу ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» за період 2013-2017 рр. на 275,03%, а питомої ваги власного капіталу лише за період 2016-2017 рр. на 4,62 п.п. однозначно свідчить про потужне зміцнення ринкових позицій досліджуваного підприємства на ринку і мінімізацію ймовірності виникнення ризиків щодо його подальшого ефективного функціонування.

4. Аналіз стану бухгалтерського обліку базового підприємства ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» було здійснено за такими напрямками: аналіз за видами податків і зборів; оцінка податкового навантаження на підприємство; оцінка заборгованості підприємства за податками і зборами в цілому та за структурою, дає змогу стверджувати, що він знаходиться на високому рівні: податки та збори обчислюються вчасно та вірно, сплачуються в повному обсязі в установлені законодавством строки.

Ця заслуга в першу чергу належить власникові підприємства, як головному суб'єкту внутрішньогосподарського контролю згідно розглянутих моделей внутрішнього контролю малих підприємств. Від його якості залежить: точність податкового обліку; відповідальність методики обчислення та сплати податків прийнятим законодавчим актам з питань оподаткування; виявлення відхилень, допущених у ході виконання податкових правил; визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.

5. Від якості внутрішнього контролю розрахунків по обов'язковим платежам залежить: точність податкового обліку; відповідальність методики обчислення та сплати податків прийнятим законодавчим актам з питань оподаткування; виявлення відхилень, допущених у ході виконання податкових

правил; визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання; а у кінцевому результаті – ефективність управління підприємством.

6. Удосконалення бухгалтерського обліку та контролю операцій по обов'язковим платежам, у першу чергу, передбачає впровадження на ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» відповідного програмного забезпечення, відсутність якого в сучасних умовах електронного документообігу унеможливило ведення обліку без порушень діючого законодавства.

7. У силу частої зміни податкового законодавства та його неоднозначного тлумачення у практичній діяльності підприємств мають місце допущення помилок, тому постійно посилюється роль контролю як основного інструменту підтвердження достовірності та прозорості фінансової та податкової звітності. У зв'язку з цим, доцільним є дослідження організації та методики контролю зобов'язань за податками і зборами, зокрема визначення напрямів перевірки та окреслення особливостей їх здійснення на досліджуваному підприємстві.

8. Контрольна перевірка розрахунків за податками й платежами ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» здійснюється за видами податків і платежів, і порядок її здійснення передбачає наступні напрями дослідження: достовірність реєстрації підприємства як платника за належними видами податків; дотримання вимог ведення поточних записів в обліку операцій за розрахунками з бюджетом і цільовими фондами; правильність обчислення бази (об'єкта) оподаткування; обґрунтованість застосовуваних ставок податків; правомірність використання пільг за податками і платежами підприємства; своєчасність і повнота перерахування податкових зобов'язань; правильність складання і дотримання термінів подання звітних форм податковим органам; реальність відображення залишків заборгованості в розрахунках з бюджетом за показниками фінансової звітності підприємства.

9. У ході дослідження та вивчення практичної діяльності ТОВ «АРТ КАПІТАЛ ГРУП» виявлено окремі напрями контролю розрахунків з бюджетом, які потребують удосконалення у частині організації та методики. Обґрунтовано впровадження у практичну діяльність ТОВ «АРТ КАПІТАЛ

ГРУП» запропонованих розрахунково-аналітичних методів. Це забезпечить розгорнуте аналітичне обґрунтування правильності розрахунків по податкам і платежам, а також забезпечить додатковий ступінь встановлення верифікативності податкових розрахунків підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право. Навч. посіб./ О.М.Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова – К.: Центр учбової літератури, 2012. - 312 с.
2. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. Посіб. / За заг. Ред.. Є.В. Мниха. – К. : Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 395 с.
3. Барабаш Н.С., Никонович М.О. Податковий аналіз: зміст та особливості розвитку/ Н.С. Барабаш, М.О. Никонович//Проблемы материальной культуры – Экономические науки – 2013р.– С.119-123.
4. Белік В.Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю / В.Д. Белік // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(15) – С. 84 – 100.
5. Безверхий К. Методика використання аналітичних процедур при оцінці ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит №11– 2014 р. – С.17-24.
6. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М.Т. Білуха, М.Г.Дмитренко, Т.В.Микитенко. – 2.вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888с.
7. Богославець Т.І. Аналіз податкового навантаження та його вплив на кінцеві результати діяльності суб'єкта господарювання [Електронний ресурс]: Збірник наукових праць НТУ. – 2015. – Режим доступу: <http://www.nbuu.gov.ua>.
8. Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбатюк М.І. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А.Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатюк та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. — Вид. 2-ге, перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2003. — 556 с .
9. Бондар М. І. Аудит в АПК: Навч. посібник / М.І.Бондар. – К. : КНЕУ, 2003. – 186 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Франц Францович Бутинець. – 2 – е вид., перероб та доп.– Житомир: ПП «Рута», 2012. – с. 672.

11. Бюджетний кодекс України: Верховна Рада України; Кодекс України; Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI.
12. Виговська Н.Г. Моделювання структур внутрішньогосподарського контролю на акціонерних товариствах (стаття 1) / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 2 (32). – С. 79-89.
13. Ганяйло О.М., Особливості внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість / О.М. Ганяйло // Економічний вісник університету. – 2011 р. – Вип. 17/2, С. 59-61.
14. Господарський кодекс України: Верховна Рада України; Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV.
15. Григоренко Ю.В. Особливості податкового обліку податку на додану вартість аспект / Ю.В. Григоренко // Молодий вчений. – 2016. - №3.
16. Губатенко О. А. Програмне забезпечення ДФС України / О.А. Губатенко, О.П. Пантала, О.В. Редич // Інтелектуальні технології в управлінні та 95 прийнятті рішень. Матеріали науково-практичного семінару. – Ірпінь: Університет ДФС України, 1 грудня 2016 р. (– 75 с.) – С. 4-10., с. 5].
17. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. / Г.М. Давидов. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2009. – 363 с.
18. Гуцаленко Л.В. Аудит розрахунків з бюджетом за податками й обов'язковими платежами / Л.В. Гуцаленко, І.А. Вишневська // Вісник ЧТЕІ КНТЕУ. – 2016. - №6.
19. Дорош Н.І. Аудит: теорія та практика: моногр. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. –с.495.
20. Драчук В.Ю. Розрахункові операції за податковими платежами як об'єкт обліку та аудиту / В.Ю. Драчук // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. 2016. Т. 21. Вип. 3. – С.185-188.
21. Дугар Т. Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі. Економіка і суспільство. 2016. Вип. № 2. С. 689–693.

22. Електронний ресурс: стаття ПДВ 2018 <https://www.golovbukh.ua/article/7072-pdv-u-2018-rots>.
23. Електронний ресурс: <http://1c.ua/ua>. Комп'ютерна програма «1с: Підприємство».
24. Електронний ресурс: <https://www.medoc.ua>. М.Е.Дос – своєчасна звітність та простий обмін документами.
25. Єріс Л. М. Податкове планування як засіб збільшення фінансових ресурсів підприємств /Л.М. Єріс / Актуальні проблеми економіки. – 2004. – N2. – С.76–87.
26. Жернова Ю.Г., Лисенко С.М. Податкове планування на підприємстві / Ю.Г. Жернова, С.М, Лисенко // Система оподаткування підприємств є важливим регулятором економіки. – 2010. – С. 200-203.
27. Живко З. Б., Ревак І. О., Живко М. О. Контрольно-ревізійна діяльність: Навчальний посібник / З.Б. Живко, І.О. Ревак, М.О. Живко - К.: Алерта, 2012.-496 с.
28. Зорій Н. М. Перспективи і напрями реформування державного фінансового контролю/ Н.М.Зорій, С.В.Сисюк // Економіка і регіон: науковий журнал, № 4 (23), 2009. – С.193-196.
29. Івахненко С. В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології / С.В.Івахненко. – К.: Знання, 2005. – 286 с. 28.
30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Мінфін України; Інструкція від 30.11.1999 № 291.
31. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.
32. Кодекс законів про працю України: Верховна Рада УРСР; Кодекс України, Закон, Кодекс від 10.12.1971 №322- VIII.
33. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Верховна Рада УРСР; Кодекс України, Закон, Кодекс від 07.12.1984 р. № 8073-X.

34. Конституція України: Верховна Рада України; Конституція, Закон від 28.06.1996 р.
35. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року // Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83412>.
36. Корягін М.В. Облік, аналіз і контроль розрахунків за податками і платежами і системі управління підприємством / М.В. Корягін, М. Брич // Економічний аналіз. 2010 р. Вип. 6. – С. 251-253.
37. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: Монографія / Р.О. Костирко – Луганськ: вид-во СЛУ ім. В.Даля, 2010. – 728с.
38. Костюк Б.В. Організація податкового аудиту на підприємстві / Б.В. Костюк // Економіка і регіон №1 (50) – 2015 – С. 124-129.
39. Коцан О. П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Науково-інформаційний вісник «Економіка». 2014. № 9. С. 263–270.
40. Крисоватий, А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
41. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві : Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний ун-т / Н.П. Кузик. – К., 2004. – 19 с.
42. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В., Організація і методика аудиту: Навч. посіб. – 2-е видання /Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча — К.: Каравела, 2005. — 560 с.
43. Кургіна, Л.Г. Податковий контроль у системі управління прибутком на підприємствах / Л.Г. Кургіна // Формування ринкових відносин в Україні. - 2012. - № 7/8. С. 142-146.

44. Лист ДФСУ від 05.09.2016 №19171/6/99-99-15-03-02-15 «Про розгляд звернення».
45. Лист ДФСУ від 29.12.2017 №3207/6/99-99-15-02-02-15ПК «Щодо оподаткування поворотної фінансової допомоги»
46. Лист ДФС від 15.11.2016 №24601/6/99-95-42-01-15 «Щодо визначення бази оподаткування податком на додану вартість операцій платника податку з постачання на митній території України товарів, раніше ввезених таким платником податку на митну територію України».
47. Лучко М. Р., Адамик О. В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник / М. Р. Лучко, О. В. Адамик. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 252 с.
48. Матвієнко Т.О. Програма аудиту зобов'язань за податками та зборами // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010 – №12 (115) – с.99 – 104.
49. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : навчально-практичний посібник / О. І. Малишкін - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 376 с.
50. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004р. / пер. з англ.-К., 2013. -218с.
51. Міняйло В.П. Аудит послуг зовнішньоекономічної діяльності України з країнами ЄС: аналітичний аспект / В. П. Міняйло// Бізнес-інформ. – 2015. – № 6.
52. Меліхова Т.О. Розвиток зовнішнього та внутрішнього контролю податків на підприємствах //Економіка та держава. – 2016. – №1. – с. 52 – 56.
53. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : навч. посіб. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. / В. О. Мец. – К. : Вища школа, 2003. – 278 с.
54. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (МСБО 12). Податки на прибуток: IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012.
55. Митний кодекс України: Верховна Рада України; Кодекс України; Закон, Кодекс від 13.03.2012 № 4495-VI.

56. Мних Є. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш. – К. : КНТЕУ, 2010. – 412 с.
57. Назарова К.О., Кумченко Т.А. Аналіз діяльності бюджетних установ : Навч. посіб. / За заг. ред. Г.О. Кравченко. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 209 с.
58. Налоговые риски – Режим доступу: <http://instituciones.com/general/1184-nalogovyeriski.html>.
59. Ніценко В.С., Кравчук А.О. Значення внутрішнього контролю в управлінні переробним підприємством / В.С. Ніценко, А.О. Кравчук // Финансы, учет, банки №1 (20) – 2014 р. – С. 215-218.
60. Нестеренко О.О., Топоркова О.В., Коробкіна І.С. Облік і звітність в оподаткуванні. Опорний конспект лекцій (у структурнологічних схемах) для студентів напряму підготовки «Облік і аудит» всіх форм навчання / О.О. Нестеренко, О.В. Топоркова, І.С. Коробкіна. – Х. : ХДУХТ, 2016. – 78 с.
61. Одноволик В.І. Програмне забезпечення для обліку та звітності: аналіз ринку та функціоналу / В. І. Одноволик // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2016. - № 2. - С. 128-135.
62. Озерчук О. В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні / О. В. Озерчук / Наукові праці НДФІ, 2014. – № 2 (67).
63. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис. канд. екон. наук: 08.00.08. Львів, 2015. 231 с.
64. Петросянц К.В. . Управління податковими платежами підприємства / К.В. Петросянц // Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.04 / Харківський нац. економ. ун-т. – Х., 2007. – 18 с.
65. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Мінфін України; Наказ від 09.12.2011 № 1591.
66. Податковий кодекс України : Верховна Рада України; Закон, Кодекс України від 02.12.2010 № 2755- VI.

67. Податковий контроль : підручник / [В.З. Білінський, П.Ю. Буряк, Н.С. Залуцька, Б.А. Карпінський]. – К. : Вид-во “Хай-Тек Прес”, 2007. – 608 с.
68. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 1. С. 81–102.
69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318.
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353.
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73.
72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене Міністерством фінансів України від 31.01.2000 р. №20, із змінами та доповненнями.
73. Постанова Вищого адміністративного суду України від 12.07.2017 р. № К/800/51285/14 Про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.
74. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017р. № 2258-VIII.
75. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV
76. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 № 504/96-ВР
77. Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 №3723-XII
78. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV.
79. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Мінфін України; Наказ, Інструкція від 01.07.1997 № 141.

80. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>.
81. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI.
82. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV.
83. Пуцентейло П.Р. Інформаційне забезпечення інформаційної діяльності в управлінні підприємством / П.Р. Пуцентейло // Науково-інформаційний вісник, Економіка – 2015 р. – Вип. №11/2015 – С.224-232.
84. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. - 3-тє вид., випр. і доп. / Г.В. Савицька - К.: Знання, 2007. - 668 с.
85. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник / Володимир Якович Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – с.322.
86. Світовий О. М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому підкомплексі України. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. 2014. № 1(25). С. 213–216.
87. Семенко Т. М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України. Облік і фінанси АПК. 2011. № 2. С. 52–57.
88. Сидоренко Р. В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2014. Вип. 11 (1). Ч. 1. С. 234–240.
89. Сороківська М. В. Фінанси підприємств : навч. посібник / М.В.Сороківська, Т. Я. Андрейків. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015 р. – 288 с.
90. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні: монографія/ С.І. Юрій, А. І. Крисоватий, Т.В. Кошук - Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – с. 292

91. Сухарева Л. О. Податкове планування в системі управління підприємством: Монографія / Л. О. Сухарева, П. М. Сухарев, Я. І. Глущенко. – Донецьк: ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2006. – 209 с.
92. Ткачук Н. Вплив податкового навантаження на діяльність суб'єктів господарювання в умовах реформування фінансової системи України / Н. Ткачук//Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки – 2015 р. – С.121-128.
93. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 22.01.2015 N 816/1601/14, К/800/45527/14 Про скасування податкових повідомлень-рішень.
94. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова, О.Л. Шерстюк, В.П. Беякова, В.П. Міняйло]; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.
95. Хотомлянський О. Комплексна оцінка фінансового стану підприємства на основі використання матричних моделей / О. Хотомлянський // Економіка України. – 2013. – № 3. – С. 35–40.
96. Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Цегельник П. І. Управлінський облік : Підручник / Ю. С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз., Н. І. Цегельник – Житомир: ПП “Рута”, 2015. – 632 с.
97. Чалюк П. В. Бухгалтерський облік в 2 частинах / Чалюк П. В., Швейкіна Л. Я., Чаплигіна Л. В. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh_ob/buhg_1/21.htm.
98. Чернякова, Т.М. Роль податкового планування в управлінні податками на підприємстві / Т. М. Чернякова, Ю. І. Хуснулліна // Економічні науки. Випуск 14. – 2008 р. – С. 273 – 277.
99. Чирва А. А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ. Облік і фінанси. 2015. № 4 (70). С. 67–71.
100. Шигун М.М., Уллубієва К.К. «Методичний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ» / М.М. Шигун, К.К. Уллубієва // Вісник ХНУ. – 2012. – С. 83-85. Адамик О. В. Інформаційні технології в

комп'ютерних системах бухгалтерського обліку: проблеми організації даних та їх потоків // Бізнес Інформ. – 2016. – №10. – С. 348–353.

101. Ukrainian economy growth imperatives : monograph [Text] / A. Mazaraki, S. Melnichenko, G. Duginets et al.; edited by Anatolii A. Mazaraki.- Prague : Coretex CZ, 2018.- 310 p. - Chapter 6.- Transformation of audit in Ukrainian.- p.84-101(in co-authorship); chapter 13.- Investment analysis of ensuring business partnership audit.- p.256-269 (in coauthorship).

ДОДАТКИ