

УДК 657.6:336.225.673:351.863

МОДЕЛЬ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ ТА ЗБОРАМИ

КОСТЯНТИН БЕЗВЕРХИЙ,

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і аудиту, Київський національний університет технологій та дизайну

«Філософське осмислення розвитку контролю та органічне поєднання теоретичних й емпіричних методів його пізнання дозволить розробити теоретичний базис контрольних наук»¹

М. С. Пушкар

У статті розглянуто модель внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками та зборами. В результаті проведеного дослідження розроблено модель внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками та зборами. Отриманий результат буде корисним для застосування в практичній діяльності суб'єктів господарювання, щодо удосконалення внутрішньогосподарського контролю підприємства в цілому.

Ключові слова: модель, внутрішньогосподарський контроль, розрахунки, податки, збори, суб'єкт господарювання, відповідальність.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В сучасних умовах господарювання підприємства чинне місце належить обліку розрахунків за податками та зборами. Від правильності ведення обліку розрахунків за податками та зборами сьогодні залежить податкова безпека підприємства, що є складовою забезпечення економічної безпеки суб'єкта господарювання в цілому. За несвоєчасне нарахування та сплату податків і зборів суб'єкти господарювання несуть адміністративну та кримінальну відповідальність.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Методологія і методика контролю розглядалися вітчизняними та зарубіжними вченими в різних аспектах: організаційно-управлінському, інформаційному, контрольно-ревізійному. У роки становлення ринкової економіки особливу увагу вчені та практики приділяли фінансовому контролю, зокрема розвитку аудиту.

Питання розробки моделей внутрішньогосподарського контролю підприємства розглядали вчені-економісти в різних ракурсах, зокрема О. Акентьева (2006 р.), Б. Аманжолова (2008 р.), С. Бардаш (2010 р.), К. Безверхий (2011 р.), О. Бірюк та В. Король (2014 р.), Ю. Божина (2008 р.), М. Бондар (2008 р.),

К. Боримська та Т. Кирик (2012 р.), К. Боцюєва (2015 р.), Т. Боцян (2005 р.), Т. Бутинець та Р. Савченко (2014 р.), Н. Виговська (2006 р.), О. Височан (2009 р.), Т. Галямова (2005 р.), Л. Гордієнко (2016 р.), Л. Гусак (2012 р.), Б. Жарилгасова (2009 р.), І. Заєць (2011 р.), А. Кобилянський (2015 р.), О. Колумбет (2014 р.), С. Концева (2007 р.), М. Корінко (2008 р.), М. Кругла (2012 р.), Л. Медвідь та Д. Хариневич-Яворська (2014 р.), Т. Міщенко (2015 р.), Т. Муренко (2012 р.), О. Павелко (2010 р.), В. Пантелеєв (2008 р.), Н. Петренко (2012 р.), О. Ромашко (2015 р.), Л. Савенков (2015 р.), Т. Серебрякова (2010 р.), Н. Хаймьонова (2016 р.), О. Цепілова (2016 р.), М. Чік (2012 р.), О. Шерстюк (2012 р.), С. Щеголькова (2008 р.), Г. Яровенко (2008 р.). Проте, не зменшуючи ваги попередніх результатів наукових досліджень є незаповнені ніші, які стосуються розробки моделі внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками та зборами в контексті інформаційного забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання.

Метою наукового дослідження є розробка моделі внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками та зборами в контексті інформаційного забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В процесі своєї діяльності суб'єкти господарювання можуть набувати значні податкові ризики, з якими вони стикаються ще на стадії створення (наприклад –

¹ Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: [Моногр.] / М. С. Пушкар. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2011. — 140 с. — С. 30.

адреси масової реєстрації платників податків). В наших попередніх дослідженнях було висвітлено питання схемного формування проблемного податково-кредиту з податку на додану вартість [4].

Відсутність дієвої системи внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками та зборами підприємства призводить до негативних наслідків, що можуть проявлятися в порушеннях податкового законодавства, за які може наступати як адміністративна (табл. 1) так і кримінальна відповідаль-

ність (табл. 2).

За даними прес-служби Державної фіскальної служби України (надалі – ДФС) «Співробітниками податкової міліції Київської області у рамках розслідування кримінального провадження за ч. 5 ст. 27, ч.3 ст. 212 та ч. 1 ст. 205 КК України [3] припинено діяльність конвертаційного центру, який протягом 2014-2015 років надав послуги підприємствам реального сектору економіки з ухилення від сплати податків.

Таблиця 1

**АДМІНІСТРАТИВНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ
В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ У 2015 Р. – 2016 Р. [1, С. 171]**

| Склад адміністративного порушення | Хто складає протокол про адмінпорушення (ст. 255 КпАП) [2] | Хто розглядає справу та накладає стягнення | Розмір адмінштрафу | | Стаття КпАП [2] |
|---|---|---|---------------------------------------|---|---------------------|
| | | | у разі вчинення правопорушення вперше | у разі повторного вчинення протягом року одного і того ж правопорушення | |
| <ul style="list-style-type: none"> Відсутність податкового обліку; Порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку, у тому числі неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України | Посадові особи органів державної податкової служби | Районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді) | 5 – 10 нмдг (85 – 170 грн.) | 10 – 15 нмдг (170 – 255 грн.) | Ст. 163 1 КпАП |
| <ul style="list-style-type: none"> Неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) | Посадові особи органів державної податкової служби | Районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді) | 5 – 10 нмдг (85 – 170 грн.) | 10 – 15 нмдг (170 – 255 грн.) | Ст. 163 2 КпАП |
| <ul style="list-style-type: none"> Невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій, включаючи установи НБУ, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби | Посадові особи органів державної податкової служби | Районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді) | 5 – 10 нмдг (85 – 170 грн.) | 10 – 15 нмдг (170 – 255 грн.) | Ст. 163 3 КпАП |
| <ul style="list-style-type: none"> Неутримання або неперерахування до бюджету сум ПДФО при виплаті фізичній особі доходів; Перерахування ПДФО за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством); Неповідомлення або несвоєчасне повідомлення ДПІ за встановленою формою відомостей про доходи громадян посадовими особами підприємств, установ і організацій, а також громадянами – СПД | Посадові особи органів державної податкової служби | Районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді) | 2 – 3 нмдг (34 – 51 грн.) | 3 – 5 нмдг (51 – 85 грн.) | Ст. 163 4 КпАП |
| <ul style="list-style-type: none"> Неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларації перевернутих даних; Неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку | Посадові особи: – органів внутрішніх справ; – фінансових органів | Органи державної податкової служби України | 3 – 8 нмдг (51 – 136 грн.) | 5 – 8 нмдг (85 – 136 грн.) | Ст. 164 1 КпАП |
| <ul style="list-style-type: none"> Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає належним чином розміщених марок акцизного податку, або з підробленими чи фальсифікованими марками акцизного податку посадовими особами підприємств-виробників, імпортерів і продавців цих товарів | Посадові особи: – органів внутрішніх справ; – органів державної податкової служби | Районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді) | 50 – 200 нмдг (850 – 3400 грн.) | 200 – 500 нмдг (3400 – 8500 грн.) | Ч. 1 ст. 164 5 КпАП |
| <ul style="list-style-type: none"> Незаконне зберігання марок акцизного податку | Посадові особи: – органів внутрішніх справ; – органів державної податкової служби | Районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді) | 15 – 20 нмдг (255 – 340 грн.) | – | Ч. 3 ст. 164 5 КпАП |

**РОЗМІРИ СУМ ПОДАТКІВ, ЗА ПРИХОВУВАННЯ ЯКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ
ПРИТЯГУЮТЬ ДО КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ, У 2016 РОЦІ**

| № з/п | Вид злочину | Розмір несплачених податків, грн. | Покарання | Підстава |
|-------|--|-----------------------------------|---|----------------------|
| 1 | Умисне ухилення від сплати податків у значних розмірах | від 665000 | Штраф від 17000 до 34000 грн. або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років | ч. 1 ст. 212 ККУ [3] |
| 2 | Умисне ухилення від сплати податків у великих розмірах | від 1995000 | Штраф від 34000 грн. до 51000 грн. з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років | ч. 2 ст. 212 ККУ [3] |
| 3 | Умисне ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах | від 3325000 | Штраф від 255000 грн. до 425000 грн. з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років з конфіскацією майна | ч. 3 ст. 212 ККУ [3] |

Загальний обсяг проконвертованих грошових коштів за останні три місяці 2015 року склав понад 36 млн. гривень, у тому числі неправомірно сформовано податковий кредит у сумі 6 млн. гривень.

На підставі ухвал суду проведено 13 обшуків за адресами проживання фігурантів, в офісних приміщеннях та автомобілях. Під час обшуків виявлено і вилучено 11 печаток, мобільні телефони, комп'ютерну техніку та документацію, що свідчить про протиправну діяльність.

Розрахункові рахунки фіктивних суб'єктів підп-

риємницької діяльності із залишком коштів у сумі 288 тис. гривень заблоковано» [5].

Внутрішньогосподарський контроль розрахунків за податками та зборами здійснюється на всіх ланках системи управління підприємством, починаючи від керівника і закінчуючи спеціалістами відділів, що займаються економічною безпекою суб'єктів господарювання.

Т. Плахтій наводить модель аудиту розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах (рис. 1).

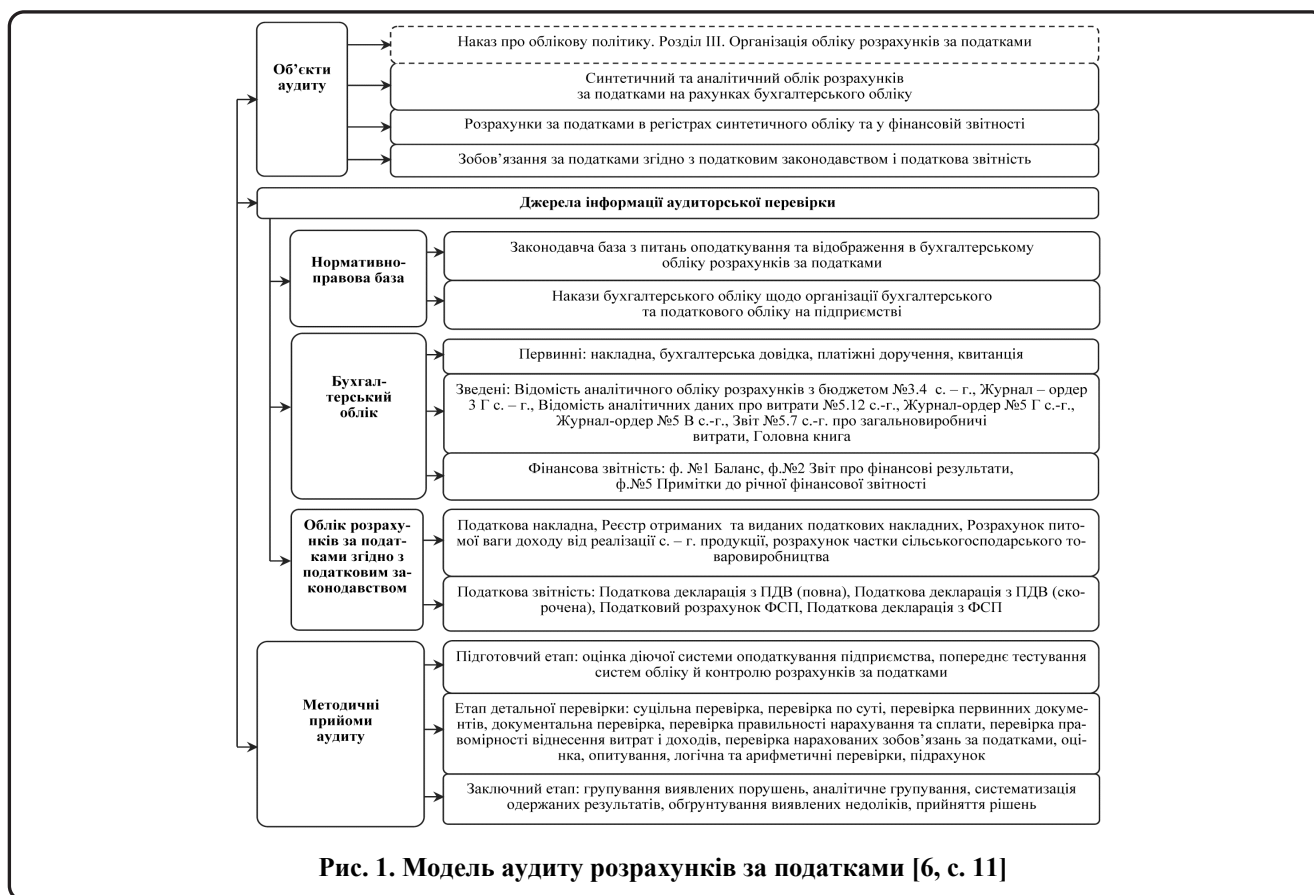


Рис. 1. Модель аудиту розрахунків за податками [6, с. 11]

В моделі аудиту розрахунків за податками, що наведена на рис. 1 [6, с. 11] дані джерела інформації аудиторської перевірки, що стосуються обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством в частині первинних документів з ПДВ, облікових реєстрів з ПДВ, податкової декларації з ПДВ, податкового розрахунку та декла-

рації з фіксованого сільськогосподарського податку. Із-за вказаних вище обмежень така модель аудиту розрахунків за податками може бути доцільною тільки для сільськогосподарських підприємств.

О. Кушніренко наводить модель внутрішнього контролю розрахунків за податками (рис. 2).

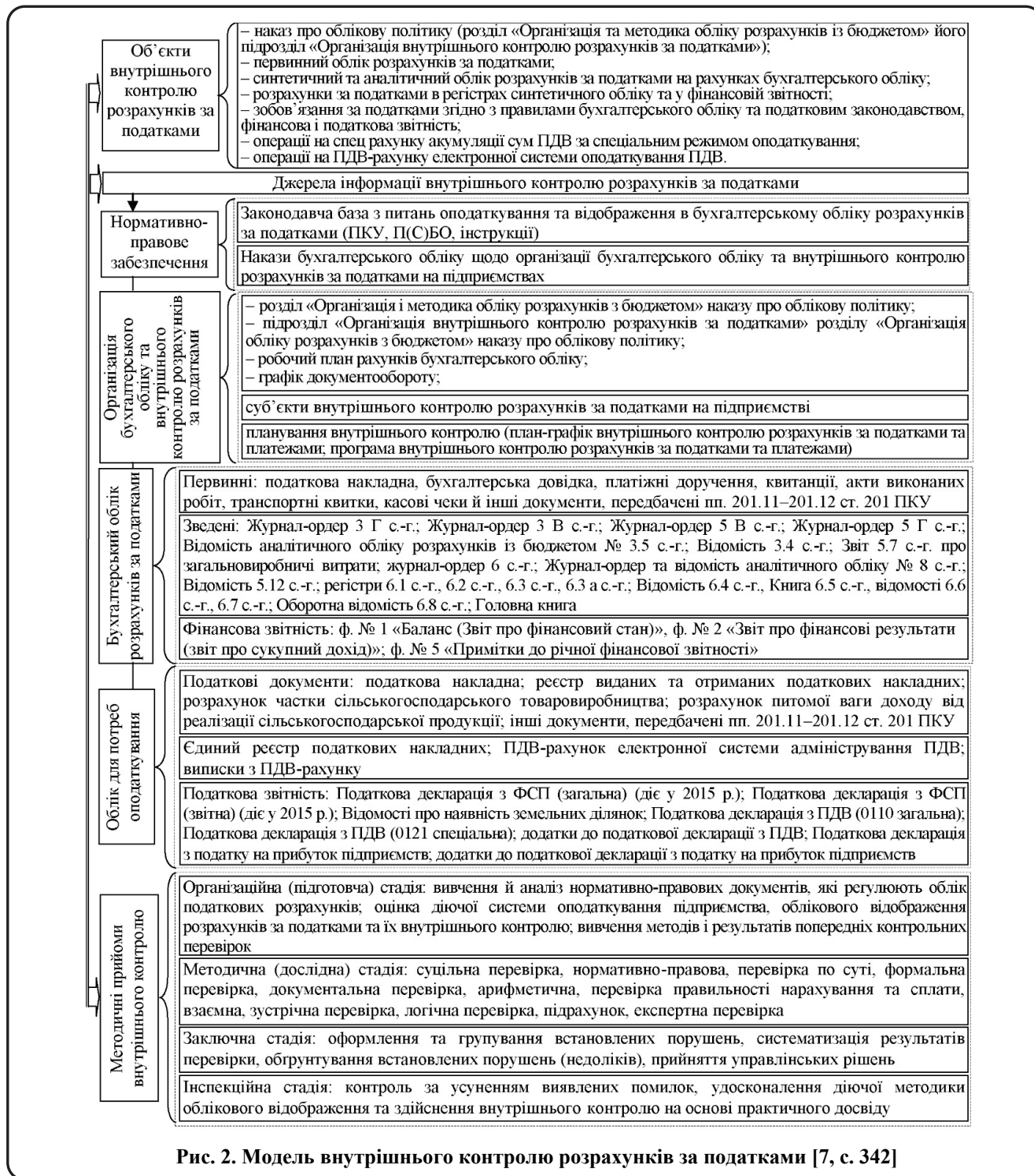


Рис. 2. Модель внутрішнього контролю розрахунків за податками [7, с. 342]

Модель внутрішнього контролю розрахунків за податками, що наведена на рис. 2 обмежується джерелами інформації щодо внутрішнього контролю розрахунків за податками аналогічно, як і модель аудиту розрахунків за податками на (рис. 1), тому для

підприємств інших галузей економіки вона не є актуальною.

Модель системи внутрішнього контролю та припинення податкових ризиків корпоративних платників податків досліджує А. Кобилянський (рис. 3).



Наведена модель системи внутрішнього контролю та припинення податкових ризиків корпоративних платників податків (рис. 3), на нашу думку, не забезпечує оптимізацію податкових платежів до державного бюджету, адже в моделі системи внутрішнього контролю невраховані окремі податки та збори, а також відсутня послідовність проведення такого контролю для прийняття відповідних рішень за його результатами.

Модель внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками та зборами підприємства, що дозволить оптимізувати податкові платежі до державного бюджету та мінімізувати податкові ризики з боку фіскальних органів наведено на рис. 4.

Характеристика етапів послідовності внутрішньогосподарського контролю, що наведено в моделі внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками та зборами:

I. Етап. Передбачає діагностику системи оподаткування суб'єкта господарювання. Здійснюється оцінка системи оподаткування (загальна або спрощена), що обрана суб'єктом господарювання. Виявляється перелік податків та зборів, які повинен сплачувати суб'єкт господарювання. Проводиться аналіз податкового навантаження суб'єкта господарювання в розрізі окремих податків та зборів з метою виявлення податкових ризиків, що можуть надходити з боку органів ДФСУ.

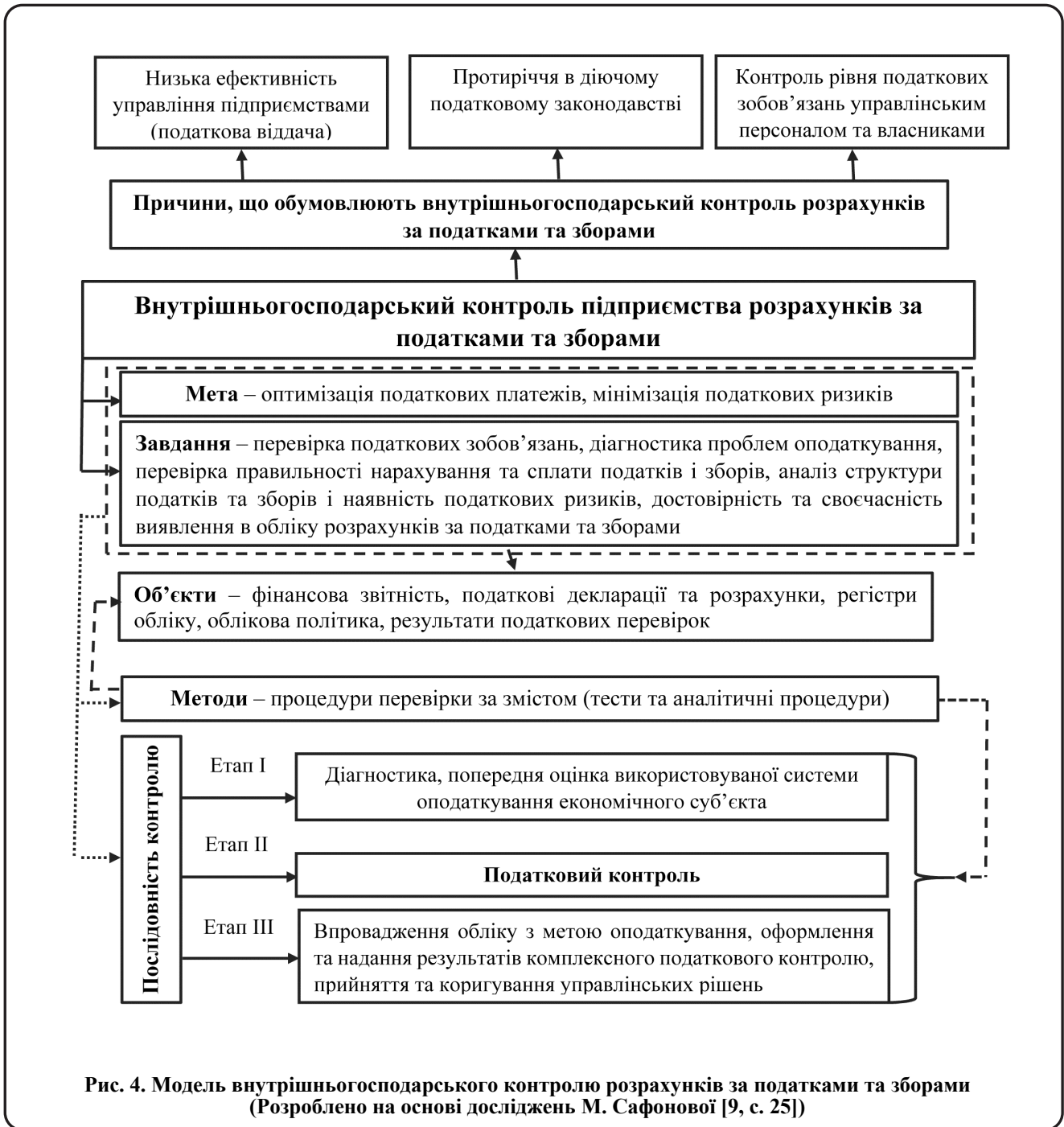


Рис. 4. Модель внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками та зборами (Розроблено на основі досліджень М. Сафонові [9, с. 25])

II. Етап. Здійснюються процедури податкового контролю з метою оптимізації податкових ризиків суб'єкта господарювання. Контролюється повнота нарахування та сплата податкових зобов'язань в розрізі окремих податків та зборів. Проводиться періодична звірка з органами ДФСУ щодо розрахунків за відповідними податками та зборами з метою їх оптимізації (недопущення недоїмки та переplat у розрізі відповідних податків та зборів).

III. Етап. За результатами комплексного податкового контролю у разі наявності відхилень від норм чинного законодавства коригується ведення обліку з метою оподаткування. Аналізуються причини відхилень у веденні обліку з метою оподаткування для унеможливлення проявів таких відхилень у майбутньому. Приймаються рішення щодо ефективності функціонування обліку з метою оподаткування.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Наведено адміністративну та кримінальну відповідальність за порушення у сфері оподаткування. В результаті проведеного дослідження, нами було розроблено та запропоновано модель внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками та зборами, яка включає: а) причини, що обумовлюють внутрішньогосподарський контроль розрахунків за податками та зборами; б) мету; в) завдання; г) об'єкти; г) методи; д) послідовність контролю, яка комплексно дозволяє вирішити питання організації та методології його проведення з метою забезпечення ефективної системи управління суб'єктом господарювання. В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на обліку розрахунків за податками та зборами в контексті законодавчих новацій. Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Коцупатрий М.М.** Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях: навч. посіб. для студ. напряму підготовки 6.030509 "Облік і аудит" / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, К. В. Безверхий. – К.: КНЕУ, 2015. – 196 с.
2. **Кодекс** України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
3. **Кримінальний** кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/print1445341158086425>.
4. **Безверхий К.** Схеми формування проблемного податкового кредиту з податку на додану вартість / К. Безверхий, О. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 8 – 9. – С.44 – 51.
5. **Податкова** міліція викрила конвертаційний центр з обігом понад 36 млн. гривень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/226660.html>.
6. **Плахтій Т.Ф.** Облік та аудит розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 – „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т. Ф. Плахтій. – К., 2011. – 19 с.
7. **Кушніренко О.А.** Обліково-контрольне забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 – „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. А. Кушніренко. – К., 2015. – 350 с.
8. **Кобылянский А.К.** Совершенствование налогового консультирования корпоративных налогоплательщиков: автореф. дис. ... к.э.н.: 08.00.10 „Финансы, денежное обращение и кредит” / А. К. Кобылянский. – Ростов-на-Дону, 2015. – 24 с.
9. **Сафонова М.Ф.** Теория и методология внутреннего и внешнего аудита: [Моногр.] / М. Ф. Сафонова, Н. Г. Данилейко, К. Н. Деревянко. – М.: Издательский дом «Научная библиотека», 2015. – 172 с.

В статье рассмотрена модель внутривладельческого контроля расчетов по налогам и сборам. В результате проведенного исследования разработана модель внутреннего контроля расчетов по налогам и сборам. Полученный результат будет полезным для применения в практической деятельности субъектов хозяйствования, относительно усовершенствования внутривладельческого контроля предприятия в целом.

Ключевые слова: модель, внутривладельческий контроль, расчеты, налоги, сборы, субъект хозяйствования, ответственность.

In the article the model of internal control of payments for taxes and fees. The research developed a model of internal control of payments for taxes and fees. The result will be beneficial for use in the practice of business entities for improving internal control of the whole enterprise.

Keywords: model, internal control, payments, taxes, fees, the entity, responsibility.