

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Первомайська філія Національного університету кораблебудування імені
адмірала Макарова**

Інженерно-економічний факультет

Кафедра економіки та організації виробництва

«Допущений до захисту»

Завідувач кафедри

«__» _____ 202 р.

Кваліфікаційна робота

на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

на тему: **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З
БЮДЖЕТОМ (на матеріалах ТОВ «Альянс»)**

Виконав: студент 62-Емаг групи

_____ ***Качуровська А. Р.***

(підпис)

Керівник роботи:

к.е.н., доцент кафедри обліку і
економічного аналізу

(посада, науковий ступень вчене звання)

_____ ***Гавриленко Н.В***

(підпис)

Первомайськ – 2018

Анотація

Кваліфікаційну магістерську роботу присвячено проблемі обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом підприємства.

Обґрунтовані теоретичні, науково-методичні і прикладні питання обліку і аналізу податкових платежів, розроблені практичні рекомендації, спрямовані на вдосконалення системи інформаційного забезпечення управління податковими платежами підприємства.

На основі критичного розгляду діючої системи податкових платежів показано неузгодженість окремих нормативних актів відносно бухгалтерського обліку і податкової звітності.

В межах вдосконалення системи бюджетування діяльності підприємства запропонована і обґрунтована структурно-логічна схема системи обліково-аналітичного забезпечення підприємства.

Розроблені форми аналітичних відомостей для заповнення декларації з податку на прибуток.

Ключові слова: облік, податкові платежі, податкові зобов'язання, податкова звітність, розрахунки з бюджетом, економічний аналіз, внутрішньогосподарський контроль, контрольні процедури

Annotation

Master's degree qualifying is dedicated to the problems of the trade enterprises tax payments accounting and analysis.

Argumented theoretic, scientific-methodical and applied questions of tax payments accounting and analysis, practice recommendations, directed to the informatics providing of the enterprise tax payments system improvement were developed.

On the basis of criticism of the continuing tax payments system incongruity of the specific normative acts as regards accounting and tax accounts is indicated. Motions as regards improvement of the tax payment registers are introduced. The model of the tax payment analysis per management aims and inner users demands in the conditions of the tax payment essence improvement as the object of calculation and analysis in the informatics providing of the enterprise activity system in the conditions of the market relations were developed and approaches to the automation of calculation and analysis of tax payments were generalized that allowed to single out the influence factors, dictates and to specify the forming process of the trade enterprise informatics streams.

Key words: accounting, tax payments, tax liabilities, tax accounts, financial records, settlements of budgetary payments, economic analysis, self-economical control, review procedures

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ.....	10
1.1. Економічна сутність та генезис податків.....	10
1.2 Концептуальні засади обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом.....	27
1.3 Система обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом....	36
Висновки до розділу 1.....	53
РОЗДІЛ 2 ВИРОБНИЧО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТОВ «АЛЬЯНС».....	55
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «АЛЬЯНС».....	55
2.2. Оцінка фінансового стану ТОВ «АЛЬЯНС».....	60
2.3 Економічний аналіз зобов'язань по розрахунках з бюджетом ТОВ «Альянс».....	74
Висновки до 2 розділу.....	80
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ НА ТОВ «АЛЬЯНС».....	81
3.1. Бухгалтерський облік розрахунків з бюджетом на ТОВ «АЛЬЯНС».....	81
3.2. Вдосконалення структурно-логічної схеми обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом ТОВ «АЛЬЯНС».....	106
3.3. Шляхи вдосконалення бухгалтерського і податкового обліку розрахунків з бюджетом.....	126
Висновки до розділу 3.....	132
РОЗДІЛ 4 ОХОРОНА ПРАЦІ НА ТОВ «АЛЬЯНС».....	135
4. 1 Загальні вимоги безпеки до технологічного обладнання і процесів виробництва на підприємстві.....	135

4.2. Заходи з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і профзахворюваності.....	
Висновки до розділу 4	
ВИСНОВКИ.....	
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	
ДОДАТКИ.....	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. З початку ХХІ століття Україна переживає досить складний етап, пов'язаний з процесами глобалізації економічних відносин, подоланням наслідків світової фінансової кризи, вступом до СОТ. В обставинах, що склалися розвиток економічних відносин, ефективність і результативність багатьох процесів в значній мірі визначається грамотним прогнозуванням і плануванням функціонування податкових механізмів як на макро-, так і на мікрорівні. Готовність і здатність економічних суб'єктів вчасно і найбільш ефективним способом реагувати на різноманітні зміни показників на всіх рівнях, а також можливість своєчасної орієнтації платників податків на сформовану економічну ситуацію, виходять на провідні позиції в процесі їх функціонування.

Складність і багатогранність самого процесу податкового менеджменту, необхідність вирішення масивного комплексу управлінських завдань передбачає наявність відповідної системи бізнес-інформації, яка називається обліковим, аналітичним або обліково-аналітичним забезпеченням.

Актуальність обраної теми дослідження, невирішеність багатьох питань, відсутність методичних рекомендацій з організації обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за податками господарюючих суб'єктів і одночасно, затребуваність практикою конкретних методик визначили коло досліджуваних питань, мету і завдання роботи.

Розробці теорії оподаткування, актуальних питань взаємодії податкової системи та держави присвячені праці класиків, в числі яких Ф. Аруе (Вольтер), Р. Брейлі, С. Брю, А. Вагнер, І.К. Вискель, О. Гур, Д. Б'юкенен, Е. Жирарден, Д. Кейнс, Т. Кінг, Р. Манн, Р. Майер, К. Макконнелл, К. Маркс, А. Лаффер, А. Маршалл, С. Міль, О. Мірабо, Ш. Монтеск'є, У. Петті, Д. Рікардо, П. Самуельсон, А. Сміт, Ж.-Б. Сей, М. Фрідмен, А. Шеффле, Ф. Еджуорт і ін.

Особливо слід відзначити роботи провідних західних теоретиків Ж. Рішара, Е. Райса, Б. Нідлза і ін., які дозволяють створити необхідний баланс для розробки теоретичних концепцій методології обліку для цілей оподаткування.

У сучасній вітчизняній науці проблеми теорії податків, податкової політики та податкового менеджменту, податкового планування та реформування широко представлені в роботах Атаманенко І.Б., Іванова Ю.Б., Крисоватого А.І., Кізими А.Я., Карпової В.В., Гавриленко Н. В., Горобінської І.В., Ломейко А. В., Загороднього А. Г., Скакунова А. А. та ін.

Найрізноманітнішими аспектами і проблемами формування облікової інформації для цілей управління і її інтерпретації, питаннями вивчення структури і функціонування обліково-аналітичних систем на сучасному етапі розвитку економіки займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як А.П. Бархатов, П. С. Безруких, Л. А. Бернстайн, В. А. Биков, В. Г. Гетьман, Л.Т. Гіляровський, Н. В. Гавриленко, А. Г. Грязнова, В.А. Єрофєєва, Ж. А. Кеворкова, О. І. Кольвах,

Н. П. Кондраков, М. Н. Крейнина, Г. Є. Крохічева, А.Д. Ларіонов, В. В. Лесняк, В. І. Макарьєва, М. В. Мельник, Б. Нідлз, С.А. Миколаєва, Д.Ю. Новиков, Е.В. Орлова, В.Ф. Палій, В.В. Патров, В.І. Петрова, М.З. Пизенгольц, Л.В. Попова, Дж. Рис, Я.В. Соколов, Л.В. Сотникова, В.І. Ткач, І. Фельдман, Е.С. Хендріксен, А.Д. Шеремет та ін.

Питання оптимізації взаємодії систем бухгалтерського обліку та обліку для цілей оподаткування знайшли своє відображення в працях таких вітчизняних вчених і фахівців-практиків, як: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, О. С. Бородіна, Н. В. Гавриленко, Р. Лучко, Н. М. Ткаченко, М. Я. Яструбського, Н. С. Струк, І. С. Левик, М. Я Дем'яненка, О. Мурашко, В.М.Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобрівець та ін.

Методологія та науково-методичні розробки в області податкового аналізу, а також моделі і технології податкового прогнозування пропонувалися М.І. Бакановою, С.Л. Бороненковою, Є.Г. Дедковою, М.В. Васильєвою, В.В.

Ковальовим, М.А. Колесник, Т.К. Островенко, Т.В. Панасенкова, Г.Л. Поповою, М.Л. Слуцкіним, В.А. Черновою і ін.

Вивчення та аналіз робіт як вітчизняних, так і зарубіжних авторів в області податкового менеджменту, бухгалтерського та податкового обліку, стратегічного управління показали, що інструменти податкового менеджменту отримують всё більшого поширення, однак питанням і проблемам його обліково-аналітичного забезпечення поки не приділено належної уваги.

Недостатня розробленість теоретичних і практичних аспектів по викладеним питанням вимагає подальших досліджень, що і зумовило вибір теми магістерської роботи та напрямків її розробки.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є дослідження теоретичних положень, методичних основ і розробка практичних рекомендацій щодо формування обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом господарюючого суб'єкта.

Реалізація поставленої мети магістерської роботи припускає вирішення наступного комплексу завдань:

- визначити змістовну характеристику поняття «обліково-аналітичне забезпечення розрахунків за податками» і визначити його місце в загальній системі управління підприємством;
- надати організаційно-виробничу характеристику ТОВ «Альянс», проаналізувати його фінансовий стан та здійснити аналіз розрахунків з бюджетом;
- представити і обґрунтувати порядок формування обліково-аналітичного забезпечення податкових розрахунків ТОВ «Альянс» та виявити відповідні недоліки;
- розробити пропозиції щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення податкових розрахунків ТОВ «Альянс»;
- запропонувати заходи щодо покращення інформаційно-аналітичного обґрунтування прийняття управлінських рішень в сфері розрахунків за податками на ТОВ «Альянс»;

- сформуувати пропозиції щодо запровадження методичних основ податкового аналізу в системі податкового менеджменту обумовленого підприємства.

Предметом дослідження є теоретико-методичні проблеми формування обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за податками господарюючого суб'єкта.

Об'єктом дослідження послужили елементи податкового менеджменту господарюючих суб'єктів і їх обліково-аналітичне забезпечення.

Теоретичною і методологічною основою дослідження магістерської роботи стали фундаментальні постулати і доктрини економічної думки в області управління, оподаткування, обліку та аналізу; наукові праці та методологічні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем організації податкового менеджменту; роботи фахівців в частині створення та вдосконалення обліково-аналітичних систем; концепції і системи взаємодії облікової і податкової систем; законодавчі та нормативно-правові акти; матеріали наукових семінарів, науково-практичних конференцій; періодичні та електронні наукові та науково-практичні видання, присвячені проблемам податкового менеджменту та систем його інформаційного забезпечення.

Методи дослідження. У процесі дослідження використовувалися такі загальнонаукові методи пізнання, як науковий пошук, спостереження, аналіз і синтез, системність і комплексність, дедукція та індукція, історико-ретроспективний аналіз, математична формалізація, моделювання, прогнозування, а також оцінка, подвійний запис.

Інформаційною базою дослідження і написання роботи послужили законодавчо-нормативні акти, матеріали Державної фіскальної служби, наукові джерела, матеріали мережі Інтернет, статистична, бухгалтерська, податкова та фінансова звітність ТОВ «Альянс».

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати магістерського дослідження доповідались і обговорювались на конференціях: Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми

розвитку регіонів: промисловий і економічний аспект» (м. Первомайськ, 24-25 травня 2018 р.); Всеукраїнських наукових економічних читаннях з міжнародною участю «Україна – морська держава: стратегія реалізації економічного потенціалу» (м. Миколаїв, 13-14 листопада 2018р .).

Результати дослідження можуть бути використані в процесі удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом ТОВ «Альянс».

Структура і обсяг кваліфікаційної магістерської роботи. Робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків та списку використаної літератури. Загальний обсяг магістерської роботи становить сторінок, до складу яких входить рисунків та таблиць. Список використаних джерел містить найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ

1.1. Економічна сутність та генезис податків

Податки дуже складна й надзвичайно впливова на всі економічні явища та процеси фінансова категорія. Це - обов'язковий елемент економічної системи держави незалежно від того, яку модель економічного розвитку вона вибирає, які політичні сили перебувають при владі. Відсутність податків паралізує фінансову систему держави в цілому, робить її недієздатною і в кінцевому підсумку - позбавленою будь-якого сенсу.

Головними передумовами виникнення податків є перехід від натурального господарства до грошового та виникнення держави. Фінансові системи в країнах з розвинутою економікою спираються на детально розроблену теорію податків. Серед її творців – найвидатніші світила економічної науки: від Адама Сміта, Давида Рікардо до Джона Кейнса, Поля Самуельсона. Проблеми оподаткування турбують всіх, незалежно від їх соціального статусу та позиції в суспільстві. Серед багатьох наукових напрямків найбільший вплив мають школи, які досліджують проблеми оподаткування насамперед з практичного погляду. є англійський економіст А. Сміт. Він запропонував чотири податкових принципи, що відображають умови, потрібні промисловій буржуазії як платнику податків:

- податок має бути точно визначений, а недовільний;
- терміни сплати, спосіб платежу та сума відрахувань повинні бути чіткими та зрозумілими для платника;
- потрібно, щоб кожний податок стягували в той час або таким способом, який більше влаштовує платника;
- перед фінансовим законодавством країни всі повинні бути рівні[1].

У своїх роботах А. Сміт наголошував, що витрати на збір податку треба звести до мінімуму. Він також розробив основні принципи такої податкової політики, яка стимулювала би нагромадження капіталу, заперечив потребу оподаткування капіталу, критикував непрямі податки як чинник збільшення витрат виробництва та зменшення прибутку.

Іншим представником англійської класичної політекономії, який завершив теорію податків, розроблену А. Смітом, був Давид Рікардо. Він дає таке визначення: "Податки складають ту частину продукту і праці держави, яка надходить в розпорядження уряду, вони завжди сплачуються в кінцевому рахунку з капіталу або з доходу країни." [2]. Утому разі, якщо урядове споживання покривається зростанням виробництва або зменшенням споживання, податки, вважає Д. Рікардо, сплачують з доходу. Але якщо виробництво не збільшується або споживання не зменшується, то тягар податків обов'язково падає на капітал. Отже, податки впливатимуть на фонд, призначений для капітальних вкладень, тобто зростання податків призведе до скорочення виробництва, "ресурси народу й держави будуть падати із зростаючою швидкістю й результатом стануть злидні та розорення" [2].

Д. Рікардо доводив необхідність відміни або істотного скорочення податку на капітал. Він категорично виступав проти непрямих податків, бо вони скорочують споживання, збільшують витрати виробництва, заробітну плату, призводячи до зменшення прибутку. Д. Рікардо чіткіше, ніж А. Сміт, визначив завдання державної податкової політики, яка, з його погляду, має заохочувати нагромадження та розширення виробництва. Д. Рікардо вважав, що не існує таких податків, які не мали б тенденції зменшувати нагромадження, тобто всі податки – неминуче зло.

Наприкінці XIX – на початку XX ст. розвивається новий напрям західної економічної думки – маржиналізм. Серед його представників – такі визначні економісти як Л. Вальрас, Дж. Б. Кларк, К. Вікселль та ін. Основна концепція цієї школи полягає в тому, що вартість визначається суб'єктивно-психологічними умовами, попитом і пропозицією.

Маржиналістські методологічні й теоретичні принципи поступово із загальної економічної теорії переходять у фінансову науку. Одним із перших для дослідження питань оподаткування їх застосував данський економіст А. Дж. Коен Стюарт у 1889 р. Маржиналістський постулат, згідно з яким гранична корисність доходу певної особи знижується в міру його зростання, наштовхує економістів, які досліджують фінанси, на думку, що з принципу скорочення корисності доходу можна вивести принцип прогресивності в оподаткуванні. Водночас принцип прогресивності оподаткування суперечив інтересам капіталу і спричинював критику багатьох економістів.

Зокрема, обов'язковість застосування принципу прогресивності піддав сумніву Коен Стюарт. Він стверджував, що загальний закон зниження значення величини приросту доходу, за допомогою якого можна обґрунтувати прогресію, нічого не свідчить про рівень цього зниження. Передбачивши, що корисність доходу знижується так само швидко, як збільшується дохід, він доводить, що шляхом пропорційного оподаткування досягається рівний податковий тягар. Стосовно ж особистих доходів, Коен Стюарт вважає за потрібне розрахувати калькуляцію податкових ставок[3].

Відомий шведський економіст К. Вікселль, представник шведської школи, свою податкову концепцію будує на принципах теорії добробуту. У праці "Новий принцип справедливого оподаткування" К. Вікселль розглядав податки не ізольовано, самі по собі, а як засіб фінансування державних видатків. К. Вікселль пов'язував податкові принципи насамперед з процесом парламентського затвердження податків, чого не зробив до нього жоден дослідник. Згідно зі вченням К. Вікселля, розподіл податкового тягара має політичний характер, законодавчі органи повинні максимально враховувати інтереси платників податків, і, передусім, інтереси меншості. На його думку, "машина схвалення податкових рішень" перебуває в руках власників, тому всі податкові питання звичайно вирішують проти волі великих груп населення.

Саме ця обставина призводить до перекладання основного тягара податків на широкі верстви населення. Ці висновки актуальні і сьогодні. К. Вікселль

запропонував реформувати парламентську систему з метою забезпечити рівність всіх перед законами, економічний добробут і мирне співробітництво.

У Швеції ідеї К. Вікселля розвинув його учень Е. Ліндаль, що зосередив свій аналіз на вартісних аспектах державних послуг. Так само, як і К. Вікселль, він вважав досягнення справедливості основною проблемою оподаткування. Податки розглядає Е. Ліндаль як своєрідну плату за державні суспільні послуги, при цьому вона становить мінімум, що дорівнює граничній корисності кожної такої послуги. На цій підставі було запропоновано оптимальний критерій бюджетної політики, який визначається для кожного теоретичного суспільного товару й полягає у "підтриманні рівноваги між сумою граничних внесків його споживачів і сумою одержаних ними вигід" [3].

В одній зі своїх праць Е. Ліндаль наводить гіпотетичне припущення, відповідно до якого в суспільстві є тільки дві категорії платників податків: група А – відносно забезпечені та група В – відносно бідні. В середині кожної групи всі особи сплачують однакову ціну за суспільні послуги. Отже, за одні й ті ж послуги складаються дві ціни для кожної групи населення, звідси основне питання теорії та практики фіскальної політики полягає в розподілі загальної вартості сукупного обсягу послуг, тобто, зрештою, у визначенні двох цін.

На початку дослідження Е. Ліндаль пропонує суто економічне вирішення проблем визначення цін як проблем обміну. Попит і пропозиція суспільних товарів монополізовані, тобто на ринок виходить тільки один суб'єкт економічних відносин – держава. Тому тут немає вільної конкуренції, а рівність між двома групами покупців досягається значною мірою шляхом згоди. Ця теза досить сумнівна. Врешті-решт сам Е. Ліндаль бере під сумнів суто економічне вирішення питання і робить висновок, що проблема ціни суспільного товару є більшою мірою політичною.

В основу розробки фінансових законів Е. Ліндаль поклав теорію рівноваги. Він вважав, що після прийняття законів, тобто після затвердження бюджету парламентом, кожний член суспільства сплачуватиме певну суму податку, "відповідну до його оцінки суспільних послуг". Тому фактично існуюча

шкала оподаткування є результатом дії тих самих економічних принципів, які визначають різні ціни на однакові товари. Аналізуючи політичні умови прийняття рішень у галузі державних фінансів, Ліндаль доходить висновку, що оскільки політичні партії не мають рівної політичної сили, то сильніші з них мають можливість захистити свої бюджетні інтереси. Тому рівновага залежить від політичного співвідношення сил партій у парламенті. Він вводить термін "політичні витрати", які, на його думку, врешті-решт будуть змушені оплатити тільки слабкі партії. Ліндаль робить висновок, що найсильніша партія може встановити фінансову рівновагу на свою користь. Як наслідок, правляча партія може забезпечити собі за рахунок бюджету значні прибутки. По суті, Е. Ліндаль визнає політичну та соціальну нерівність, включаючи нерівність у розподілі податків. Одночасно він намагався довести, що всі партії мають певні вигоди від державних видатків, тому які би політичні інтриги не виникали навколо суспільних товарів, зрештою вони необхідні всім, навіть тим, хто не сплачує податків. Західні економісти критикують можливість існування такого порядку, за якого окремі особи можуть взагалі не вносити жодних коштів для фінансування урядових послуг[4].

Одним із важливих принципів теорії Дж. Кейнса є те, що економічне зростання залежить від достатніх заощаджень тільки за умови повної зайнятості. Якщо цієї головної умови немає, то великі заощадження заважають зростанню. Звідси висновок – зайві заощадження потрібно вилучити за допомогою податків; шкала оподаткування повинна бути прогресивною. Кейнс виводить принцип прогресивності в оподаткуванні не з ідеї справедливості, а з концепції "граничних заощаджень".

Дж. Кейнс стверджував, що "основний психологічний закон, в існуванні якого ми можемо бути цілком упевнені не тільки за пріорних міркувань, а й на основі детального вивчення минулого досвіду, полягає в тому, що люди схильні, зазвичай, збільшувати своє споживання зі зростанням доходу, але не тією ж мірою, якою зростає дохід" [5].

Він зробив висновок про потребу державного втручання, спрямованого на вилучення за допомогою податків доходів, що знаходяться в заощадженнях, та фінансування за рахунок цих коштів інвестицій, а також поточних державних видатків. Основним способом втручання держави в економіку Кейнс вважав бюджетну, зокрема податкову, політику. Податки Кейнс розглядав як "вбудовані механізми гнучкості". Він стверджував, що податкові надходження залежать не тільки від змін у податкових ставках, а і від зміни величини доходів. Це положення стосується насамперед прибуткового податку за прогресивними ставками. Тому автоматичні зміни в податкових надходженнях значніші, ніж у рівні доходів.

На думку Кейнса, високі податки відіграють позитивну роль. Зниження податків та спричинене цим зниження обсягу бюджету може посилити економічну нестійкість. Дослідження податків у їхній взаємодії з сукупними показниками насамперед потребує з'ясування оптимального рівня податків та їх впливу на збалансованість у приватному секторі. Отже, Кейнс розробив принципово нову теорію податків, спрямовану на регулювання економіки в умовах функціонування ринкового господарства. Його погляди мали істотний вплив на подальший розвиток західної фінансової науки.

До 70-х років ХХ ст. основу теоретичного обґрунтування податків становили кейнсіанські положення. Проте в 70-ті роки внаслідок розвитку виробничих відносин виявляються суперечності кейнсіанських методів державного втручання. У цей час уповільнилися темпи економічного зростання економіки західних країн, зросли бюджетний дефіцит, державний борг та інфляція. В умовах поглиблення кризи 1974-1975 та 1980-1982 рр. постало питання про перегляд домінуючої економічної концепції. На місце кейнсіанських методів регулювання приходить неокласична теорія і, зокрема один з її напрямів – неоконсерватизм. Кейнсіанський підхід до повного використання ресурсів і економічної рівноваги, заснований на "ефективному попиті", в досягненні якого важливе місце відведено державі, поступається місцем неокласичному, відповідно до якого ринкове господарство не повинно

обмежуватися державним втручанням, оскільки вільна конкуренція сама створює найкращі можливості для забезпечення економічної рівноваги. Кейнсіанське твердження про те, що рівень безробіття залежить від попиту і є примусовим, відкидається; безробіття проголошується добровільним. Відмінності в економічних доктринах кейнсіанства та неоконсерватизму зумовили різний підхід до методів регулювання економіки. Проте навіть за цих нових умов мова йшла лише про зміну методів, а не про повне скасування державного втручання. Зміна в методах регулювання пов'язана насамперед із істотною переорієнтацією пріоритетів бюджетної та податкової, кредитної і грошової політики.

Неокласична школа виходить з пріоритету грошової політики. Сучасний неокласицизм особливу увагу приділяє монетарній політиці, оскільки інфляція загрожує формуванню нагромадження та прибутку. Монетаристська економічна політика ґрунтується на тезі, що рух національного доходу, зайнятості, цін, сальдо платіжного балансу залежать від кількості грошей в обігу.

Визначним представником сучасного монетаризму є Фрідман. Його грошову теорію в західній літературі називають "консервативною контрреволюцією". Згідно з теорією М. Фрідмана, державне втручання потрібно обмежити тільки грошовою сферою. Треба здійснювати таку грошову політику, яка створювала би сприятливі умови для економічної активності. Проте регулювання грошової маси, запропоноване Фрідманом, не може вплинути на процес розширеного відтворення. виправити вади ринкової економіки на основі теоретичних поглядів сучасної монетаристської школи практично неможливо, враховуючи, що сфера грошового обігу є вторинною, вона віддзеркалює стан виробництва[3].

Неокласики, серед яких такі американські економісти, як М. Уейденбаум, А. Бернс, Г. Стайн, А. Лаффер та інші, англійські К. Джозеф, Дж. Хау, А. Селдон, розробляють довгострокові програми державного втручання. Що стосується короткострокових програм, то ставлення до них негативне. Вони критикують один із запропонованих варіантів кейнсіанської політики державного втручання

– політику "точного настроювання", яка залежить від кон'юнктурних, короткострокових обставин. Така фінансова політика повинна змінюватися залежно від фази ділового циклу в економіці, за перших ознак початку кризи чи піднесення. Проте на практиці державні заходи завжди запізнювалися і не давали очікуваних результатів. Тому неокласики запропонували розробку довгострокової стратегії, яка дала б змогу проводити стабільну фінансову політику, вважаючи, що стала "політика, відсутність різних реакцій на кожне циклічне зрушення, мабуть, кращий спосіб не тільки пом'якшення самих коливань у довгостроковій перспективі, а й обмеження ролі держави і забезпечення вільної ринкової системи" [3].

Фінансова політика, згідно з ідеями Дж. Кейнса та його послідовників, повинна мати антикризовий та антициклічний характер. Натомість, довгострокові програми розвитку неоконсервативних авторів розраховані на можливість, а в низці випадків – потребу і бажаність економічних криз. Як зазначає М. Фрідман, економічні спади можуть відігравати позитивну роль, тому що вони "санують" господарство, призводять до закриття низькорентабельних підприємств. Грошова й підпорядкована їй фіскальна політика повинні бути спрямовані проти інфляції, а не проти криз, як стверджували послідовники Дж. Кейнса[6]. Фіскальну політику, протягом трьох десятиріч у США та Англії за рекомендаціями кейнсіанців, піддавали різкій критиці неокласики. Проте кейнсіанство та неоконсерватизм є сумісними. За своїм змістом вони захищають державно-монополістичне регулювання економіки.

Ці концепції не виключають можливості синтезу, розроблення економічної стратегії, яка використовувала би елементи обох теорій.

Розбіжності в поглядах кейнсіанців та неоконсерваторів на податки впливають із відмінностей у їх загальних теоріях. Кейнсіанська податкова теорія розвивалася з умов "попиту", забезпечення інвестицій достатніми заощадженнями. Податки розглядалися як вбудовані в економічну систему "механізми гнучкості", що пом'якшують кризові процеси. Ставилось завдання забезпечити розподіл податкового тягаря відповідно до доходів. Натомість,

неокласики виходять із забезпечення пропозиції ресурсів і достатності заощаджень, тому з'являється потреба значного зниження загального рівня податків.

Теорії неокласиків стали основою податкової політики США та Великобританії, а потім і більшості країн із розвинутою ринковою економікою. Головною метою податкових реформ у цих країнах стало зменшення податків на платників зі "схильністю до заощадження", тобто скорочення податків, що відраховуються з прибутку. Це цілком узгоджується з вимогами неокласиків про "здорові фінанси", тобто бездефіцитний бюджет. Щодо державних видатків, то їх абсолютне та відносне зростання в 50-60-ті та в першій половині 70-х років розглядають представники неокласичної теорії як одну з причин порушення економічної стабільності та обмеження вільного підприємництва.

Вони обґрунтовують потребу обмеження державного втручання, насамперед наголошуючи на зменшенні державних видатків, доводять потребу скорочення "державного тягаря", покладеного на приватну власність.

Неокласики попереджали, що, коли держава вилучає близько половини національного доходу у вигляді податків, то, контролюючи практично всю економічну діяльність, вона перешкоджає функціонуванню ринкового механізму, найбільш раціональному розміщенню ресурсів в економіці, придушує підприємницьку ініціативу.

Сучасній податковій теорії та практиці властиве не тільки протистояння кейнсіанства та неоконсерватизму, а і певне злиття цих напрямків. Зокрема, для економіки України на сучасному етапі переходу до ринкових умов господарювання, найбільш прийнятною є кейнсіанська модель розвитку. Держава повинна здійснювати заохочувальний вплив на розвиток підприємництва та інвестиційної діяльності, застосовуючи такі засоби, як податкові стимули, прискорена амортизація та ін. Проте для досягнення найкращих результатів, потрібне обґрунтоване поєднання бюджетної, податкової та монетарно-кредитної політики.

Найбільшого розквіту податки отримують за умов розвиненої ринкової економіки. Саме вони стають об'єктивним елементом фінансових відносин між державою та юридичними й фізичними особами. Формується завершена модель податкової системи кожної держави. Вона включає методи й об'єкти оподаткування, ставки податків, терміни їх сплати, контроль за надходженням та витрачанням.

Податки стають ефективним знаряддям втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку. Змінюються не тільки їх види і форми справляння, а й саме ставлення до них. За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному та галузевому аспектах, а також між різними, соціальними групами. Цей перерозподіл згладжує вади ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, мотивації праці, підтримання рівня зайнятості.

Формування дохідної частини бюджету є важливим видом діяльності будь-якої держави. Процес приватизації державної власності і становлення ринкових відносин протягом останніх років суттєво змінили зміст фінансових ресурсів державного бюджету, при цьому все більшого значення набувають податкові методи їх акумуляції. Податки стають не тільки головним джерелом формування державного бюджету, але і важливим джерелом радикальних змін, виконуючи роль фінансового регулятора виробництва, стають засобом забезпечення соціальної сфери.

У світовій фінансовій науці розрізняють два системних підходи до теоретико-організаційного обґрунтування проблеми фіскального вибору та трактування категорії "податок".

Перший ґрунтується на визнанні необхідної обов'язковості податків і податкових платежів.

На відміну від розуміння податку як примусу законослухняних платників-виконавців, другий напрям фіскальної теорії визначає податок як громадянський обов'язок.

Отже, відбувається певна трансформація від розуміння податку як принципово обов'язкового платежу державі до розуміння його як усвідомленої необхідності.

Податки в умовах переходу до ринкової економіки повинні використовуватися не тільки як джерело одержання доходів бюджету, а й як важливий інструмент фінансового регулювання економіки. В цих умовах особливої актуальності набувають дослідження концептуальних засад природи податку як соціально-економічної категорії.

У розвитку поглядів на роль держави можна виділити два напрями, які дають змогу краще зрозуміти соціально-економічний та суспільний зміст податків. Перший, проголошуючи невиробничий характер державних послуг, не тільки відділяв фінансове господарство від державного, а й протиставляв їх. Податок у цій концепції не пов'язаний із задоволенням соціально-економічних потреб суспільства, оскільки обслуговує невиробничі видатки держави. Другий напрям визначав господарську діяльність держави як складову частину народногосподарської діяльності, як потребу економічного і соціального розвитку.

У поглядах на податок відбувається трансформація у бік розуміння податку в ринкових умовах як усвідомленої необхідності. Для суб'єктів господарювання податок може бути поганий або дуже поганий, оскільки він, навіть і мінімальний, скорочує їхні реальні доходи. Але його сплата є обов'язковою для задоволення суспільних потреб і не залежить від бажання та волі конкретного платника.

Податок - універсальна вихідна категорія, яка виражає основні, суттєві риси і властивості фінансів у будь-якій економічній системі ринкового типу. Не випадково в умовах функціонування ринкової економіки податкова форма в системі фінансових відносин стає провідною. Аналіз податків як вихідної категорії, в якій проглядаються основні суттєві риси і властивості фінансів, дає правильний орієнтир для розгляду різних фінансових понять і категорій у чіткій відповідності з процесом економічного розвитку.

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 своїх функцій.

Податки не єдина форма акумуляції грошових коштів бюджетом та іншими державними фондами. Існують ще обов'язкові платежі, яким притаманні риси податків:

1) податкові платежі: плата за воду, землю — обов'язкові збори, які стягується з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між державою та платником;

2) відрахування, внески — обов'язкові збори з юридичних та фізичних осіб, яким притаманні ознаки цільового призначення.

Основними характерними особливостями податку в порівнянні з обов'язковими платежами є те, що він:

- справляється на умовах безповоротності. Повернення податку можливе тільки в разі його переплати або тоді, коли законодавством передбачені пільги щодо даного податку;

- має односторонній характер встановлення. Оскільки податок сплачується з метою покриття суспільних потреб, які в основному відокремлені від індивідуальних потреб конкретного платника, то він є індивідуально безповоротний. Сплата податку не породжує зустрічного зобов'язання держави вчиняти будь-які дії на користь конкретного платника;

- може бути сплачений лише до бюджету, а не до іншого грошового централізованого або децентралізованого фонду;

- не має цільового призначення;

- є виключно атрибутом держави і базується на актах вищої юридичної сили.

Отже, податки - це обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й

акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

Виходячи із сутності податків, дана категорія розглядається не тільки як економічна, але і як суспільно-соціальна. Процес стягнення податків пов'язаний із соціальним статусом (рівнем добробуту) конкретних податкоплатників. Через сплату податків реальні доходи знижуються, але при отриманні від держави суспільних благ та трансфертних платежів реальний добробут покращується. Тому, використовуючи податки як інструмент врівноваження соціального добробуту, держава повинна враховувати суспільно-соціальний характер податків та податкових платежів.

Таким чином, суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого прибутку конкретними платниками, яку через бюджет перерозподіляють між усіма членами суспільства.

Вітчизняна фінансова наука при визначенні природи податку традиційно приділяє значну увагу дослідженню проявів конкретних функцій цієї категорії.

Функції податку — це проявлення його сутності в дії, спосіб вираження його властивостей.

Виходячи із сутності податку як категорійного поняття, можна визначити дві функції даної категорії: фінансову і розподільчо-регулюючу.

Спочатку податки у всіх державах вводились з метою виконання фінансової функції, тобто забезпечення держави джерелами грошових коштів для фінансування державних витрат. Пізніше держави в більшій чи меншій мірі почали використовувати податкові ставки і податкові пільги з метою регулювання соціально-економічних процесів і податки стали виконувати регулюючу функцію, тобто впливати на відновлення (стимулювати чи стримувати його темпи, збільшувати чи зменшувати нагромадження капіталу і платоспроможний попит населення) і сприяти рішенню різноманітних соціальних завдань (таких, як захист низькооплачуваних осіб, перерозподіл доходів для забезпечення соціально незахищених верств населення, здійснення ефективної демографічної політики).

Однак на сучасному етапі розвитку і модернізації механізмів оподаткування відбувається свого роду диверсифікація функціонального призначення фіску, тому на теоретичному рівні, в складі основних податкових функцій можна умовно виділити певні підфункції залежно від того, на реалізації якого з аспектів впливу оподаткування акцентується увага або прояв якого ефекту в межах головної функції є найбажанішим у конкретній соціально-економічній ситуації.

Так, суть фіскальної функції полягає в тому, що з допомогою податків формуються фінансові ресурси держави. Податки виступають основним (найважливішим) джерелом доходів бюджетів різних рівнів. Об'єктивне існування податків як основного джерела доходів передбачає:

- а) надходження їх рівномірно в календарному розрізі (рівнонапруженість);
- б) стабільність надходження;
- в) податки повинні рівномірно надходити по всіх територіальних рівнях.

Що ж до інтерпретації фіскальної функції, то в сучасній фінансовій літературі спостерігається використання змішаної марксистської і немарксистської наукової термінології. Так, одна група науковців і практиків вважає, що податки акумулюють у бюджетних фондах держави частину створеного національного доходу (вартості необхідного і додаткового продукту). Друга вже застосовує понятійний апарат західної економічної науки, де податки виступають частиною вартості ВВП чи ВНП, а третя комбінує обидва підходи. Тому таку запутану ситуацію в науці у перехідний період ми розцінюємо як об'єктивно неминучу.

Розподільчо-регулююча функція полягає в тому, що за допомогою податків відбувається перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту між державою та її суб'єктами і через елементи податку (об'єкт, суб'єкт оподаткування, ставка податку, податкові пільги, тощо) держава в змозі регулювати вартісні пропорції такого розподілу. Змінюючи пропорції функціонування ресурсів в економіці, оподаткування суттєво впливає на процес виробництва, нагромадження капіталу, інвестування, платоспроможний попит і

пропозицію. Завдяки податкам держава отримує можливість регулювати різні аспекти соціально-економічного життя на макрорівні, а на мікрорівні - впливати на конкретну поведінку платника податків. Так, маніпулюючи пропорціями та режимами вилучення в суб'єктів господарювання або домогосподарств частки їх доходів, податок може відповідно міняти напрями їхньої діяльності.

З наведеного визначення випливає, що застосування терміну "розподільчо-регулююча функція" є найдоцільнішим, бо він точно розкриває зміст цієї функції, механізм її прояву, підкреслює органічне поєднання розподільчого призначення з регулюючим впливом оподаткування. Крім цього, "амортизуючи" кризові явища, усуваючи диспропорції в ринковій економіці та сприяючи раціональнішому використанню виробничих факторів, ця функція стабілізує і розширює податкову базу і відповідно забезпечує успішне здійснення фінансової функції, а це ще один аргумент на користь тісного взаємозв'язку та взаємозумовленості фінансового і регулюючого аспектів функціонування податків.

Сьогодні, поряд з переліченими, виділяють стимулюючу функцію податків. Однак, ми вважаємо, що податкове стимулювання — один із наслідкових ефектів розподільчо-регулюючого впливу податків на економічну діяльність, а тому стимулюючу дію оподаткування слід розглядати як підфункцію регулюючої функції.

Із з'ясування сутності податків та єдності їх функцій випливає важливий у теоретичному плані висновок про те, що специфічне суспільне призначення податків знаходить своє вираження не в існуванні кожної функції окремо, а лише в їх єдності.

Справляння податку пов'язано з вартісними пропорціями розподілу ВВП та національного продукту. Причому держава через конкретні ставки та пільги може регулювати ці вартісні пропорції розподілу. Іншими словами, податки — це інструмент державного втручання в економічні процеси, що проходять в суспільстві. Використовуючи такий інструмент, держава повинна оптимально враховувати інтереси трьох сторін оподаткування:

- 1) держави;
- 2) платників податку;
- 3) конкретних громадян — виборців, які отримують суспільні блага.

Соціально-економічний характер податку проявляється в одночасному існуванні податку як фіскального інструменту формування дохідної частини бюджету, а також як інструменту економічного регулювання вартісних пропорцій розподілу ВВП та національного продукту. В цьому і проявляється природа податку. Економічні категорії – це теоретичне відображення реально існуючих виробничих відносин, економічних явищ і процесів, тому економічна теорія вивчає податок як специфічну форму економічних відносин держави з суб'єктами господарювання, різними групами населення і фактично з кожним членом суспільства. Специфіка цих відносин полягає в тому, що держава є визначальною діючою особою, а платник податку – виконавцем вимог держави. Хоча податки та механізм оподаткування будуються на певному фундаменті правових відносин, однак сторони не скріплюють ці відносини у формі певного договору, контракту. Стягнення податку виступає одностороннім процесом і має безвідплатний та обов'язковий характер для конкретного платника. Податкові відносини мають односторонню спрямованість – від платника до держави. Повернення переплат не можна розглядати як зворотний рух, оскільки воно пов'язане не з сутністю цих відносин, а з конкретним механізмом розрахунків з бюджетом.

В.М. Федосов вважає податки специфічною формою, підсистемою виробничих відносин, відносин економічного базису. Вони виражають ту їх частину, що виникає на стадії розподілу в процесі розширеного відтворення і має вторинний, похідний, перерозподільчий характер”[7]. Податки, беручи участь у процесі перерозподілу нової вартості, виступають, за Б.Г. Болдирєвим, специфічною формою виробничих відносин[8].

На думку Д.Г. Черніка, податки як економічна категорія означають примусове стягнення (присвоєння) державою з фізичних та юридичних осіб частки необхідного і додаткового продукту відповідно до діючих законів⁴.

Категорію податків характеризують ще й таким чином: це відносини з приводу обов'язкових платежів, які стягуються центральними та місцевими органами державної влади з юридичних та фізичних осіб у зв'язку з отриманням ними доходів, здійсненням господарських операцій, наявністю та використання майна у цілях поповнення коштів державного та місцевих бюджетів[9].

Економічні категорії більш рухомі, більш змінні, ніж економічні закони, і це знайшло своє відображення в еволюції визначень податку.

Теорія колективних потреб суттєво змінює погляди на сутність податку. Так, за Ф. Нітті, податок “є та частина багатства, яку громадяни дають державі і місцевим органам для задоволення колективних потреб”[10]. Серед російських вчених цієї теорії дотримувались А. Буковецький, А. Соколов та П. Мікеладзе. Слід відзначити, що саме ця теорія використовується як основа визначення податку в сучасний період[11].

“Податки – породження держави, необхідна умова здійснення нею своїх функцій. У податках втілено економічно відображене існування держави”, – справедливо підкреслював К. Маркс. При цьому слід зважати на необхідність широкого поняття податків, які “включають усі види доходів, що акумулюються державою на регулярній основі за допомогою належного їй права примусовості”.

С.В. Барулін, вважає, що “податок є своєрідною ціною монополістичної купівлі-продажу послуг державою при виконанні своїх функцій”[12]. Неординарним слід вважати визначення, яке дають К.Р. Макконелл та С.Л. Брю: “Податок – це примусова сплата уряду господарством або фірмою грошових коштів (чи передача послуг і товарів), в обмін на які господарства чи фірма безпосередньо не отримують товари чи послуги, при цьому така сплата не є штрафом, що накладений судом за незаконні дії”[13].

О.В. Турчинов вважає, що “податок становить собою сукупність оформлених чинним законодавством відносин між державою в особі центральних та місцевих органів влади, з одного боку, і платниками податку в особі юридичних та фізичних осіб, з іншого боку, з приводу примусового відчуження і присвоєння державою частки матеріальних цінностей платників

податків (грошей, товарів, послуг) для формування дохідних частин державного та місцевого бюджетів і позабюджетних фондів цільового призначення”[14]. Тобто в останніх визначеннях цілком обґрунтовано підкреслюється необхідність податків для забезпечення виконання державою її функцій та вирішення інших соціально-економічних завдань.

Наведені визначення з більшою чи меншою повнотою відображають найбільш характерні ознаки податків, вказують на їх історично найдавнішу функцію: шляхом перерозподілу доходів окремих платників забезпечувати фінансовими ресурсами потреби суспільства в цілому. Однак не можна визнати обґрунтованою відсутність у цих визначеннях відображення особливої розподільчої ролі податків у соціально-економічних процесах, яка є продуктом періоду розвиненої ринкової економіки, особливо в XX столітті, а також способом ефективного задоволення суспільних потреб у всі часи.

З огляду на викладене, на наш погляд, економічний зміст податків найбільш повно можна відобразити, характеризуючи їх як законодавчо оформлену, примусову форму отримання державою частки вартості валового внутрішнього продукту, фінансовий гарант ефективного виконання державою, перш за все, її суспільних функцій та інструмент регулювання економічного розвитку. У такому випадку підкреслюється також єдина природа податків, що має вирішальне значення для пояснення можливості взаємозаміни багатьох з них.

Еволюція податкових відносин знайшла своє відображення в існуванні різноманітних форм податків.

1.2 Концептуальні засади обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом

Поняття податкового менеджменту є досить новим не тільки в підприємницькому середовищі, але і в економічній науці, що пояснює відсутність у вітчизняній літературі чіткої логічної системи, що забезпечує

розуміння сутності, цілей і завдань податкового менеджменту, а також рекомендацій по його організації на підприємстві. На нашу думку, зростання якісних і кількісних параметрів бізнесу вимагає структурованої форми управління фінансовими та податковими відносинами, що викликає об'єктивну потребу організації в обліково-аналітичному забезпеченні розрахунків з бюджетом, тобто в податковому менеджменті.

В результаті проведеного дослідження були виявлені основні етапи розвитку категорії податкового менеджменту на рівні комерційних організацій, що дозволило зробити висновок про те, що процес розвитку податкового менеджменту проходив одночасно з розвитком вітчизняної податкової системи та був обумовлений потребою підприємств впливати на податкові доходи, витрати і ризики з метою визначення найбільш оптимальної величини податкових зобов'язань.

Відмінною рисою поняття податкового менеджменту на мікрорівні, є його уявлення як структурованої форми управління податковими відносинами комерційної організації, що дозволяє розглядати податковий менеджмент як самостійний науково-практичний напрямок регулювання податкового процесу і впливу на податкові потоки на мікрорівні на базі комплексного уявлення елементів, що його утворюють і способів їх взаємодії з метою забезпечення справедливого балансу інтересів держави і комерційних структур.

Головними цілями та завданнями податкового менеджменту, відповідно до бачення більшості вчених, є зміцнення фінансів організації, підвищення економічної ефективності її діяльності, досягнення зростання вартості комерційної організації та забезпечення максимізації добробуту власників організацій в поточному і перспективному періоді, що не суперечить положенням загальної теорії систем.

З огляду на екзогенні та ендогенні фактори, що вимагають створення системи податкового менеджменту і формування його обліково-аналітичного забезпечення в комерційній організації, слід розглядати податковий менеджмент

на трьох рівнях: (Макро-, мікро-, податковий менеджмент громадян) і в двох тимчасових фракталах (Стратегічному і тактичному).

Проникнення ідей менеджеріалізму в сферу податкової політики та діяльність податкових органів підтверджується перенесенням у державну податкову політику методів управління податковим процесом, розроблених організаціями. Вітчизняні та зарубіжні вчені у своїх працях приділяють увагу питанням визначення податкового менеджменту та його розвитку. Це праці таких відомих науковців, як В. Андрущенко, В. Барабанова, О. Василик, Ю. Іванов, В. Карпова, А. Кізіма, А. Крисоватий, Я. Литвиненко, П. Мельник, С. Онисько, В. Опарін, А. Скакунова, А. Соколовська, Л. Тарангул, О. Тимченко, Л. Шаблиста та ін. Так, Ю. Іванов і В. Карпова визначають податковий менеджмент як процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики [14]. А. Крисоватий і А. Кізіма вважають його механізмом, вбудованим в податкову систему [15]. Л. Тарангул бачить у ньому ієрархічно організовану та багаторівневу систему розвитку різних процесів та об'єктів [16]. На думку В. Барабанової, це система принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень [17].

Сьогодні є відсутньою єдність думок щодо порядку формування обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за податками. Дослідження у цьому напрямі розпочалися у середині 90-х рр. XX ст., коли Л. В. Поповою було введено термін «обліково-аналітична система», що характеризує впорядковане формування інформації з облікових і звітних даних [18, с. 35]. Теоретичні, методичні та практичні проблеми організації економічного аналізу на підприємстві досліджені в наукових працях О.Д. Гудзинського [19], Г.І. Кіндрацької [20], І.Д. Лазаришиної [21], Є.В. Мниха [22], П.Я. Поповича [23] та інших.

Центральне місце у складі інформаційного забезпечення відводиться обліково-аналітичному забезпеченню. Під обліково-аналітичним забезпеченням розрахунків за податками суб'єкта господарської діяльності розуміють цілісну інформаційну систему, що об'єднує методи та технології усіх видів обліку,

аналізу та контролю податків з метою прийняття управлінських рішень щодо оптимізації податків в діяльності підприємства та його сталому розвитку. Сутність системи обліково-аналітичного забезпечення полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один процес, здійсненні оперативного мікроаналізу та використання його результатів при моделюванні управлінських рішень в системі управління підприємством. Тому її головною метою є надання достовірної інформації для управління економічними процесами підприємства при податкових розрахунках та стійкого розвитку.

На підставі розробок науковців в даному напрямку дослідження, ми розробили концептуальну модель податкового менеджменту господарюючого суб'єкта, яка представлена на рисунку 1, що включає сім блоків: порядок формування податкових зобов'язань та податкового поля господарюючого суб'єкта, методологічне забезпечення, форми і методи податкового менеджменту, методи управління податковими зобов'язаннями, організаційно-методичне забезпечення, програмно-технічне та обліково-аналітичне забезпечення. Модель розглядає податковий менеджмент як інтеграційний науково-практичний процес упорядкування господарської діяльності у відповідності з чинним податковим законодавством, стратегією розвитку підприємства в цілому і фінансовою стратегією зокрема, реалізується через систему впливу на податкові потоки на мікрорівні шляхом використання науково-обґрунтованих і економічно доцільних форм і методів прийняття рішень в області управління податковими доходами і витратами, зобов'язаннями та ризиками з метою підвищення загальної економічної ефективності діяльності суб'єкта господарювання і зростання його вартості.

Узагальнивши позиції багатьох авторів [24-32], ми прийшли до висновку, що функціональні характеристики обліково-аналітичних систем впливають із загальних областей накладення різних видів обліку і економічного аналізу, а обліково-аналітична система в даний час трактується як система, заснована на бухгалтерській: фінансовій, управлінській та податковій інформації, в тому числі

на даних статистичного, оперативного та інших обліків, якими володіє організація.

Ділянка фінансового обліку, що відповідає за своєчасність і правильність нарахування та сплати до державних органів податків, зборів та інших платежів називається обліком розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами. Дехто називає її обліком за податками і платежами. Однак, останнім часом найбільш поширене інше твердження.

Як вважає Подуражня Ю.Ю., дану ділянку обліку слід взагалі виокремити в особливу підсистему і назвати податковим обліком, оскільки тут ми маємо справу безпосередньо з податковими платежами і звітуємось переважно податковим органам[15]. Слід зазначити, що не всі науковці погоджуються з цією думкою. Проте, ми вважаємо, що ведення на підприємствах податкового обліку відокремлено від фінансового значно спрощує роботу всієї бухгалтерії. Зокрема:

- знімає відповідальність з певної кількості працівників і покладає її на одного (податкового бухгалтера), що призведе до ефективнішого виконання своїх обов'язків такого працівника та підвищить контрольованість процесу нарахування і сплати податків з боку керівництва. В кінці-кінців світ не стоїть на місці. Змінюються вимоги до облікової інформації про підприємство, постійно розширюється коло її користувачів. Тому доцільно розділити деякі функції бухгалтерського обліку і ввести для підприємств податковий облік, використавши досвід зарубіжжя.

Серед вітчизняних науковців найбільше практичне значення у вирішенні даної проблеми внесли наступні: Сопко В. В., Пріб К. А., Федько В. І., Ткаченко Н. М., Задорожній З. В., Сердюк В. М., Захожай В. Б., Базась М. Ф., Панасюк В., Чернелевський Л. М., Редзюк Т. Ю. та інші.

Перехід системи бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти дасть змогу в першу чергу налагодити тіснішу взаємодію між бухгалтерським обліком та оподаткуванням, створить умови для надання більш аналітичної та доступної облікової інформації з боку користувачів. На думку Василик О.О., йдеться не про

деякі незначні зміни та уточнення до існуючої системи бухгалтерського обліку, а про перехід на зовсім іншу методологію бухгалтерського обліку. В цьому зв'язку необхідне глибоке теоретичне обґрунтування головних аспектів бухгалтерського обліку й належна практична підготовка працівників бухгалтерської служби України до переходу на нову систему бухгалтерського обліку, включаючи впровадження регістрів синтетичного та аналітичного обліку, принципово змінених в умовах їх застосування[16].

У цьому зв'язку було прийнято Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”. Цей стандарт визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов’язання з податку на прибуток та їх розкриття у фінансовій звітності. Його мають застосовувати підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності, які згідно з чинним законодавством є платниками податку на прибуток. В стандарті дано визначення термінів, що використовуються у положеннях бухгалтерського обліку[17].

Впровадження в практику бухгалтерського обліку Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” свідчить, що недостатньо висвітлені такі важливі поняття, як “податкова база активів” і “податкова база зобов’язань”. Тут потрібно враховувати й те, що в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 12 “Облік податків на доходи” цим поняттям приділено основну увагу.

В літературних джерелах “податкову базу активів” визначають як суму, що буде зменшувати доходи або буде підлягати включенню до витрат, отримуваних при відшкодуванні вартості активу. Тут мова йде про необоротні матеріальні і нематеріальні активи. Якщо в звітному періоді вартість активу буде відшкодована, то сума податкових зобов’язань збільшиться.

Таким чином, у стандарті 17 не говориться про вплив постійних різниць на порядок відображення витрат з податку на прибуток, які бухгалтери відображають на рахунку 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності». За відсутності тимчасових різниць виходить, що витрати з податку на прибуток

повинні дорівнювати поточному податку на прибуток, тобто обліковий прибуток прирівнюється до податкового, що не відповідає дійсності. Крім тимчасових різниць, існують, як було вже підкреслено раніше, і постійні різниці, які, у свою чергу, відіграють не менш важливу роль під час формування облікового та податкового прибутку.

Так, якщо податковий прибуток формується за рахунок постійних різниць, а у фінансовій звітності відображено збиток, виникає проблема. Розрахований податок на прибуток за податковим обліком відобразити у складі витрат звітного періоду не можна, бо обліковий прибуток відсутній. Тому бухгалтерський запис Дт 949 Кт 641, який пропонується деякими спеціалістами, на наш погляд, не є вірним[18].

Даний поточний податок не може бути визнаним відстроченим податковим зобов'язанням, бо відсутні тимчасові різниці. Якщо проаналізувати економічну суть даної операції, то нарахований та сплачений поточний податок за відсутністю облікового прибутку є збитком підприємства. Із цього випливає, що даний податок слід відображати записом Дт 442 Кт 641, однак він не передбачений Інструкцією № 291, а також одночасно перекидає інформацію, відображену у формі 2 «Звіт про фінансові результати».

Таким чином, результати проведених досліджень дозволяють стверджувати про те, що постійні різниці ніколи не усуваються, і на їхню суму оподатковуваний прибуток завжди буде відрізнятися від бухгалтерського. Це призведе до того, що відстрочений податок з таких різниць буде збільшуватися в арифметичній прогресії, і, як наслідок, буде перекидана і фінансова звітність.

Як відомо, основним протиріччям між показниками бухгалтерського обліку і податкової звітності є різниця, і в деяких випадках досить значна, між величиною прибутку, що відображається у фінансовій звітності, і величиною прибутку, що оподатковується. На цю різницю впливають різні фактори, які умовно можна поділити на дві групи. Першу групу становлять постійні фактори, вони пов'язані з тим, як у Податковому кодексі визначається об'єкт оподаткування, тобто прибуток. Так, наприклад, в Україні за Податковим

кодексом витрати на утримання об'єктів соціальної сфери, витрати на благодійні цілі, на гарантійне обслуговування товарів, та багато інших враховуються у витратах при визначенні оподаткованого прибутку не в повній сумі, а з врахуванням обмежень. І відповідно буде різниця між обліковим прибутком і прибутком оподатковуваним, як і різна величина податку на прибуток.

До другої групи належать різниці тимчасового характеру, вони виникають внаслідок різниці в часі відображення сум доходів або витрат на рахунках бухгалтерського обліку і при оподаткуванні. Тимчасовими вони вважаються тому, що згодом сторнуються.

Усе це створює значні труднощі при веденні обліку і податкової звітності. Факти розбіжностей і неточностей мають місце з цілого ряду операцій. Це стосується операцій при визначенні первісної вартості запасів, приросту товарно-матеріальних цінностей, відображенні операцій оренди, нарахуванні амортизації, відображенні операцій з нематеріальними активами. Все це ускладнює облік. Зроблені Василик О.О. підрахунки свідчать, що такі затрати на бухгалтерські операції не мають достатнього обґрунтування, бо не призводять до значного збільшення податку на прибуток, а величина приросту податку на прибуток не перекриває затрат на облік.

Отже, автор погоджується з нормами Податкового кодексу, які при оподаткуванні прибутку взяв за основу чинну систему бухгалтерського обліку[18].

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу, який в частині оподаткування прибутку підприємств вніс кардинальні зміни, ми побачили вжиті законодавцем кроки в напрямку гармонізації бухгалтерського і податкового обліку[19]. На наш погляд, основними позитивними результатами цього процесу стали наступні:

- відмова від особливих «податкових» понять на користь термінології, що використовується у бухгалтерському обліку;
- зміна порядку розрахунку оподаткованого прибутку – заміна чинного раніше «правила першої події» методом нарахування;

- відмова від особливого розрахунку амортизації з використанням податкового методу на користь існуючих у бухгалтерському обліку п'яти методів нарахування амортизації;

- вимога використовувати при розрахунку оподатковуваного прибутку первинні документи і зведені регістри бухгалтерського обліку не увінчалися успіхом, оскільки існуючі відмінності обумовлені різними принципами, покладеними в їх основу, розбіжністю об'єктів обліку, способів розрахунку бази оподаткування і т.д.

О. Пігасов, керівник департаменту податкового консалтингу аналізує податкові нововведення 2015 року внесені урядом щодо платників податку на прибуток з оборотом менше 20 млн грн. Такі платники податків можуть проводити розрахунок оподатковуваного прибутку за даними бухгалтерського обліку без застосування будь-яких обмежень і коригувань, передбачених Податковим кодексом. Крім того, такі платники податків не матимуть зобов'язань щодо сплати авансових внесків з податку на прибуток. Водночас фіскальні органи мають право перевіряти коректність ведення бухгалтерського обліку платників податків.

О. Пігасов звертає увагу на те, що законодавці повертають активне використання терміна «звичайні ціни». З метою розрахунку оподатковуваного прибутку виключаються зі складу витрат платників податків 30% вартості придбаних товарів та послуг у неприбуткових організацій та нерезидентів, які представляють юрисдикції з основною ставкою оподаткування на 5 і більше відсоткових пунктів нижче, ніж в Україні. При цьому, у разі обґрунтування застосування звичайних цін, згідно з положеннями, що регулює трансфертне ціноутворення, платник податків може не використовувати вказані обмеження.

Зміни щодо нарахування роялті розширюють можливості застосування цього інструменту в частині оптимізаційного механізму. Тепер роялті можуть нараховуватися без застосування обмеження, що становить 4% чистого доходу платника податку за попередній рік, можуть нараховуватися і на користь офшорних компаній, необхідно лише довести, що застосовуються звичайні ціни.

Доводити слід, застосовуючи принципи, які використовуються при обґрунтуванні вартості в рамках трансфертного ціноутворення[20] .

Секеріна Н.В. досліджує методику обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ, сутність постійних та тимчасових різниць з податку на прибуток та розробила рекомендації з обліку розрахунків з бюджетом за цими податками[21].

Автор, враховуючи передбачені Планом рахунків назви рахунків для обліку ПДВ, допускає, що податкові зобов'язання і податковий кредит виникають лише по операціях отримання або перерахування передоплати. А яким же чином тоді обліковувати ПДВ за операціями, здійсненими на умовах наступної оплати? Виходить, що ані податкових зобов'язань, ані податкового кредиту ці операції не викликають.

Наочно бачимо недоліки існуючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій в питаннях некоректної назви субрахунків 643 і 644. Враховуючи сутність категорій «Податкові зобов'язання» і «Податковий кредит», Секеріна Н.В. вважає за доречне запропонувати наступні назви зазначених субрахунків:

- 643 «Сума ПДВ, віднесена на податкові зобов'язання за отримання передплати»;
- 644 «Сума ПДВ, віднесена на податковий кредит за перерахування передоплати».

Крім того пропонує і субрахунок 645 «Відстрочений податковий кредит з ПДВ» для обліку ПДВ постачальника, на момент отримання товарів (робіт, послуг), від якого не було отримано вчасно податкову накладну. Після отримання податкової накладної цей рахунок буде закрито рахунком 641 «Розрахунки за податками».

Досліджуючи основні проблеми бухгалтерського обліку податку на прибуток, пов'язані з виникненням постійних та тимчасових різниць, Секеріна Н.В. вважає за доцільне на суму таких постійних різниць, залежно від їх арифметичного знаку, в оперативному порядку без застосування подвійного

запису збільшувати (зменшувати) прибуток до оподаткування в бухгалтерському обліку, а вже остаточний розрахунок податку здійснювати від цієї скоректованої суми. Ця пропозиція цілком збігається і з характеристикою рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» в Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку», згідно з якою на цих рахунках відображається сума відстроченого податку з тимчасових різниць[22].

При організації обліку розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами треба враховувати перш за все, що він повинен забезпечити контроль за правильним нарахуванням та вчасною сплатою податків і зборів з метою уникнення сплати штрафів за невчасне і неповне здійснення належних платежів.

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, призначено рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами". За кредитом рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами" відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом - належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, 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" ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість інші податки).

На субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не видється на рахунку 65 «Розрахунки з страхування».

На рахунку 643 «Податкові зобов'язання" ведеться ведеться облік суми податку на додану вартість, 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" ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Проблемам розвитку внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом присвятили свої праці чимало авторів: В. Андрущак, Ф. Бутинець, А.Білоусов, І. Барабаш, І. Гавришко, А. Сокіна, В. Рудницький, Б. Усач та ін. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків за податками і платежами передбачає об'єктами 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.

Т.П. Ялі зазначає, що основними завданнями внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками і платежами є: забезпечення достовірності розрахунків сум податків і платежів; своєчасне погашення зобов'язань за податками і платежами; недопущення фактів помилок у веденні бухгалтерського та податкового обліку підприємства за податками й платежами; неухильне дотримання термінів подання звітності до податкових органів за видами податків і платежів.

Основне призначення будь-якого виду контролю полягає в збереженні майна власника, що наводить на думку, що перевіряти необхідно лише активи суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим в науковій літературі, в переважній більшості, науковцями удосконалюється організація та методика внутрішнього контролю саме активів підприємства, а зобов'язанням приділяється досить мало уваги. Так, відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується,

призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [23]. Ресурсами підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди є активи підприємства. С.В. Кучер вказує, що правильність, своєчасність нарахування та погашення зобов'язання впливає на те, в якому періоді, в якому розмірі та які види активів підприємства будуть зменшені. Отже, зрозуміло, що внутрішній контроль за станом розрахунків з бюджетом також необхідно здійснювати, оскільки операції, пов'язані з погашенням таких зобов'язань призводять до зміни структури активів підприємства, які, по суті, є майном власників підприємства, хоча відповідно до принципу автономності й відображаються як майно саме юридичної особи. Це стосується всіх податків і зборів, оскільки вони є зобов'язаннями підприємства перед бюджетом. Погашення податкових зобов'язань прямо пов'язано зі зменшенням грошових коштів підприємства, що обов'язково вимагає чітко налагодженої системи внутрішнього контролю за правильністю та законністю нарахування даного податку[33].

Так, наприклад, С.В. Кучер зазначає, що розміри сплати податку на прибуток жорстко регулюються податковими органами, і відтік грошових коштів з підприємства у вигляді погашення зобов'язання з даного податку завжди буде мати місце, якщо підприємство є прибутковим з точки зору вимог податкового законодавства. Проте, несвоєчасність, незаконність, неправильність нарахування та сплати податку на прибуток, а також подання податкової звітності за цим податком призведе до незапланованого та надмірного списання грошових коштів у вигляді штрафів та пені, які нараховуватимуться податковими органами за порушення податкового законодавства [33].

Важливість внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом також характеризується функціями, які він виконує. Корінько М.Д. відзначає, що внутрішній контроль виконує три основні функції: контроль повноважень (забезпечує виконання операцій, які сприяють розвитку підприємства), контроль документального оформлення (забезпечує відображення усіх дозволених операцій в облікових регістрах) та контроль збереження (запобігає

неправильному використанню майна) [34, с. 41–42]. Якщо перенести зазначені функції внутрішнього контролю на внутрішній контроль розрахунків за податками, то вказані функції виконуватимуться таким чином:

- контроль повноважень – попереджається проведення операцій з нарахування та сплати штрафних санкцій за неправильно визначені та сплачені суми податків та, відповідно, за помилково складену податкову звітність. Попередження виникнення зазначених операцій призведе до використання коштів, які сплачуються у вигляді штрафів та пені, на внутрішні потреби підприємства для розвитку його діяльності;

- контроль документального оформлення – перевіряється законність здійснюваних операцій з визначення бази оподаткування, використання пільг та визначення суми зобов'язання до сплати в бюджет. В даному випадку контроль документального оформлення є первинною до функції контролю повноважень, оскільки за допомогою перевірки законності нарахування податків попереджається нарахування штрафних санкцій до підприємства;

- контроль збереження – попереджає непродуктивне витрачання грошових коштів на сплату штрафних санкцій підприємством. Дана функція є наслідком контролю повноважень.

Організація системи внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток безпосередньо залежить від цільового спрямування та завдань, які ставляться перед контролерами. Варто відмітити, що процес внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток умовно можна поділити на два етапи: 1) внутрішній контроль правильності визначення бази оподаткування податком на прибуток; 2) внутрішній контроль нарахування та сплати податку на прибуток. Тобто у внутрішньому контролі розрахунків за податком на прибуток виникає одразу два об'єкти перевірки: фінансовий результат до оподаткування та податок на прибуток.

Виходячи з особливостей об'єкта системи внутрішнього контролю – розрахунків за податком на прибуток, можна стверджувати, що для його перевірки є характерними усі форми внутрішнього контролю. Так, самоконтроль

є однією з найменш витратніших форм системи внутрішнього контролю. Даний вид контролю виконуватиметься безпосередньо працівником, який займається нарахуванням податку на прибуток та складає податкову звітність, крім того самоконтроль існує на будь-якому підприємстві незалежно від його розмірів. Функціональний внутрішній контроль, на думку Бутинець Т.А., при контролі розрахунків за податками найдоречніше здійснювати в формі вертикального контролю, який виконується у взаємовідносинах “головний бухгалтер – бухгалтер”. Якщо на підприємстві створена бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, та в даній службі передбачена окрема посада бухгалтера, відповідального за ведення податкових розрахунків, то в такому випадку, вертикальний внутрішній контроль завжди матиме місце, оскільки головний бухгалтер зобов’язаний перевірити показники звітності, яку він підписує.

Основними джерелами внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом є первинні документи по розрахункових операціях, облікові реєстри поточного синтетичного та аналітичного обліку з рахунків 36, 37, 63, 64, 65, 66, 68 (журнали 3, 5, 5А, відомості до них, Головна книга, оборотно-сальдова відомість, баланс).

Внутрішній податковий контроль проводиться силами самого підприємства. Він являє собою процес перевірки порядку нарахування, строків сплати податків, обов’язкових платежів і зборів, який організовується безпосередньо на підприємстві з метою запобігання порушенням і втратам від сплати штрафних санкцій. Цей контроль здійснюється в різних формах: 1. Перевірка правильності нарахування податкових платежів. Тобто після проведення первинних розрахунків проводиться повторна перевірка, і бажано, щоб її здійснював працівник, який не брав участі в перших розрахунках і має інші підходи. 2. Проведення комплексного внутрішнього контролю за сплатою всіх податків, дотриманням порядку та строків їх сплати. Як правило, такі перевірки відбуваються наприкінці звітного періоду або при виявленні недоліків зовнішнім контролем. Загалом податковий контроль пронизує як по горизонталі, так і по вертикалі всю податкову систему на всіх рівнях. Головною

вимогою є те, що грошові засоби, які він приносить державі, повинні бути значно більшими, ніж витрати на його проведення. Здебільшого усе навпаки: ефект незначний, а на перевірки витрачаються значні кошти, вилучення яких є проблемою податкових адміністрацій. Сплата податків передбачає охоплення всієї фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому під контроль підпадають кількісні та якісні показники діяльності підприємства на всіх напрямках. З погляду комплексного проведення податкового контролю виділяють сім сфер діяльності, наведені на рисунку 1. Об'єкти, задачі, джерела інформації і методичні прийоми контролю розрахунків з бюджетом наведені на рисунку 1. Організація внутрішньогосподарського контролю спирається в першу чергу на організацію системи обліку і звітності, що включає фінансові та виробничі показники діяльності та їх аналіз.

На сьогодні все більше вчених піднімають питання про виникнення нових завдань, що висувуються перед системою внутрішнього контролю. Так, Л.М. Растамханова в докторській дисертації зробила висновок про те, що «найбільш пріоритетними завданнями внутрішнього контролю на сучасному етапі його розвитку є задачі попередження шахрайств та управління ризиками» [35, с.11]. Зокрема, за Т.А. Бутинець, система внутрішнього контролю на- правлена на попередження господарських порушень, відхилень та невиправданих ризиків, які призводять до втрат та збитків [36, с. 89]. Крім того, останні дослідження західних вчених (Метью Лейча (Matthew Leitch) [28], Белверда Нідлса (Belverd Needles), Маріан Поверс (Marian Powers), Съзен Кроссон (Susan Crosson) [37]) також свідчать про необхідність врахування та вивчення внутрішнім контролем ризику, притаманному системі бухгалтерського обліку, в тому числі, за розрахунками за податками. Тобто на сьогодні в теорії та практиці контролю переважає ризик-орієнтована концепція.

1. Об'єкти внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками

Реалізація товарів, виконання робіт, надання послуг	Сфера обігу та система ціноутворення	Розрахунково-платіжна сфера	Дотримання пропорцій відтворення ресурсів	Використання майна, амортизація основних засобів, нематеріальних активів, швидкозношуваних предметів і стан обігових коштів.	Матеріальне стимулювання праці робітників.	Прибуток і позареалізаційні фінансові операції.
---	--------------------------------------	-----------------------------	---	--	--	---

2. Задачі внутрішнього податкового контролю

Контроль розробки облікової політики для цілей оподаткування за всіма сплачуваними податками і елементами (організаційним, методичним, технічним);	Перевірка системності ведення бухгалтерського і податкового обліку і правильності формування податкової бази	Контроль правильності застосування податкових ставок	Контроль законності і обґрунтованості застосування пільг при сплаті податків	Аналіз правильності заповнення і своєчасності подання податкових декларацій	Контроль повноти і своєчасності сплати податків в бюджет	Контроль правильності відображення в бухгалтерському обліку операцій по нарахуванню і сплаті платежів в бюджет
--	--	--	--	---	--	--

3. Джерела інформації для проведення контролю

Нормативно-правова база регулювання розрахунків за податками	декларації, довідки та розрахунки за окремими видами платежів, виписки банку з доданими до них документами про перерахування належних сум до бюджету та до державних цільових фондів,	Бухгалтерські записи з рахунків 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки по страхуванням», 70« Доходи від реалізації », 79« Фінансові результати », 90« Собівартість продукції » та іншими рахунками	Журнал 3, відомість 3.6, журнал 5, 5А	Акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки, інша документація, що узагальнює результати контролю. Фінансова та податкова звітність
--	---	--	---------------------------------------	--

4. Методичні прийоми контролю

Інвентаризація, вибіркове та суцільне спостереження	Службове розслідування	Економічний, логічний і прогнозний аналіз	Дослідження облікової інформації за суттю і змістом	Зустрічна, взаємна перевірка, зіставлення	Нормативно-правова перевірка
---	------------------------	---	---	---	------------------------------

Рис. 1 Об'єкти, задачі, джерела інформації і методичні прийоми контролю розрахунків з бюджетом

Висновки до розділу 1

Отже, в першому розділі кваліфікаційної роботи, нами було досліджено економічну суть податків; теоретичні аспекти бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами. Ознайомившись з різноманітними концепціями в даній сфері, ми зробили висновок про те, що ще починаючи від А. Сміта, західна фінансова думка приділяє величезну увагу розробці раціональної податкової структури.

У зв'язку з появою нових об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з оподаткуванням підприємства, та користувачів інформації про них гостро постало питання взаємозв'язку податкових розрахунків і звітності із бухгалтерськими обліком. Виходячи з цього окремими фахівцями ставиться питання про виділення податкової інформації та притаманних їй методів обробки даних в окрему підсистему бухгалтерського обліку – так званий “податковий облік”.

Також в роботі, на підставі дослідження різноманітних розробок науковців сформульовано поняття обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту, а також наведена структурно-логічна схема його формування суб'єктом господарювання, яка визначає базові компоненти, ідентифікаційні критерії і взаємозв'язок між всіма елементами інформаційної системи податкового менеджменту і сприяє використанню їх можливостей з метою управління податковими зобов'язаннями та ризиками підприємства.

Також було розглянуто концептуальну модель податкового менеджменту господарюючого суб'єкта, яка визначає базові компоненти його організаційного, обліково-аналітичного, методичного та програмно-технічного забезпечення з урахуванням факторів впливу зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування комерційних структур, рівнів управління, рівнів податкового менеджменту, вхідних і вихідних податкових потоків.

Дослідження облікового забезпечення податкових розрахунків виявили ряд недоліків Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, зокрема таких як:

- наявність двох рахунків для обліку відстроченого податку на прибуток (активного і пасивного) спричиняє здійснення зайвого аналізу сум відстрочених податкових активів та зобов’язань з метою їх згортання;
- трудомісткість облікових робіт, зумовлена необхідністю слідкувати за існуванням кожної тимчасової різниці аж до її ліквідації з метою здійснення аналітичного обліку відстроченого податку на прибуток;

Також нами було розглянуто методику контролю платежів підприємств. Результати останніх досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених свідчать про перехід до ризик-орієнтованої концепції внутрішнього контролю, до якої не пристосовані діючі методики контролю розрахунків за ПДВ.

РОЗДІЛ 2

ВИРОБНИЧО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТОВ "АЛЬЯНС"

2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ "Альянс"

ТОВ „Альянс” створене громадянином України Шумиком М.М . Юридичною адресою підприємства є Миколаївська обл, Арбузинський район, селище Костянтинівка, вулиця Промислова, 8а. Організаційно-правова форма за КОПФГ - приватне підприємство. Вид діяльності ТОВ “ Альянс” за КВЕД – Будівництво будівель – 45.21.1. Підприємство є юридичною особою: має відокремлене майно, право від свого імені вчиняти правочини, набувати майнові та немайнові права, нести обов’язки, виступати в суді в якості позивача, відповідача, третьої особи, а також інші ознаки юридичної особи.

Підприємство володіє, користується на власний розсуд належними йому виробничими і невиробничими фондами, цінними паперами та іншим майном, має самостійний баланс, рахунки в установах банків, круглу печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом, відповідні штампи, фірмові бланки з своїм найменуванням та інші реквізити.

Підприємство має право на недоторканість його ділової репутації, на таємницю кореспонденції, на інформацію та інші особисті немайнові права, які можуть йому належати. Особисті немайнові права Підприємства захищаються відповідно до діючого законодавства України. Підприємство може займатися будь-якою підприємницькою діяльністю, яка не суперечить чинному законодавству України. Підприємство в своїй діяльності керується діючим законодавством, статутом та рішеннями керівних органів Підприємства. Предметом діяльності Товариства є:

- загальне будівництво будівель: нові роботи, роботи з заміни, реконструкції, відновлення, ремонту;

- діяльність у сфері архітектури, інженерна та технічна діяльність, пов'язана з будівництвом;
- виробництво, придбання та реалізація будівельних матеріалів;
- виробництво меблів, столярних та металевих виробів, металевих деталей для столярних і теслярських виробів;
- торгівельно-закупівельна діяльність;
- комерційна, в тому числі зовнішньоекономічна діяльність.

ТОВ „Альянс” є юридичною особою з дня його державної реєстрації, яка здійснює свою діяльність у відповідності до єдиного законодавства України та Статуту. Виконавчим органом Товариства, який здійснює керівництво його поточною діяльністю, є директор. Директор вирішує всі питання діяльності, крім тих, що входять у виключну компетенцію Засновника.

Головний бухгалтер Товариства організує роботу і несе відповідальність за стан бухгалтерського обліку в Товаристві згідно з законодавчими та нормативними актами України. Майно даного Товариства складається з основних і обігових коштів, а також цінностей, вартість яких відображена в балансі підприємства Товариства.

Товариство є власником :

- майна, переданого йому засновником у власність;
- продукції, виробленої Товариством в результаті господарської діяльності;
- іншого майна набутого на підставах, не заборонених чинним законодавством.

Товариство має право продавати, передавати безкоштовно, обмінювати, надавати товарні кредити, передавати в оренду юридичним та фізичним особам засоби виробництва та інші матеріальні цінності, використовувати та відчужувати їх іншим особам, якщо це не суперечить чинному законодавству та Статуту Товариства. Товариство має право укладати угоди, контракти, зокрема угоди купівлі-продажу, підяду, страхування, перевезень зберігання, доручення і комісії тощо, набувати майнові та особисті немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді.

Товариство має право у встановленому чинним законодавством порядку:

- засновувати об'єднання та брати участь в об'єднаннях з іншими суб'єктами підприємницької діяльності;
- створювати на території України та за її межами свої філії, представництва та дочірні підприємства;
- чинити інші дії, що не суперечить чинному законодавству.

Товариство має самостійний баланс, розрахунковий, валютний та інші рахунки в банках, товарний знак. Статутний фонд ТОВ «Альянс» становить 20502 грн., що є вкладом засновника Товариства Шумика Мирона Мироновича. Організаційну структуру ТОВ „Альянс” представлено на рисунку 2.1.

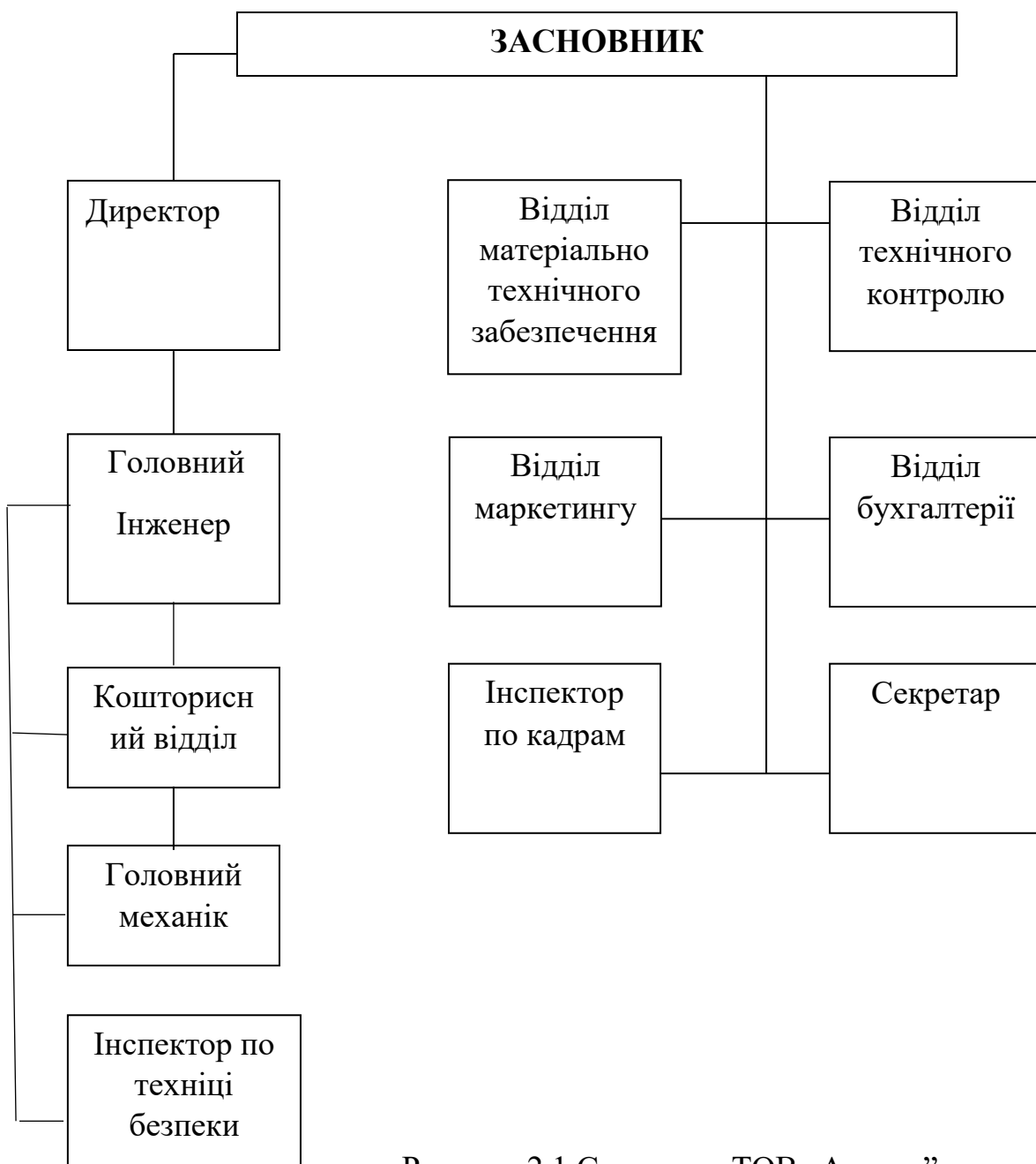


Рисунок 2.1 Структура ТОВ „Альянс”

Ринком збуту продукції є Україна. Головними користувачами послуг підприємства є фермерські господарства, приватні особи, підприємства, організації Арбузинського району. Дохід від реалізації продукції з 2016 р. по 2017 р. зріс на 217,9 %.

Працює підприємство по п'ятиденному робочому тижню з 8 до 17 години, з перервою на обід. По охороні праці є інструкції на робочих місцях, раз в квартал або в півроку проводиться інструктаж по охороні праці, регулярно видається спецодяг.

ТОВ „Альянс” діє на основі статуту. Статут є основним правовим документом, що регулює його діяльність. Статут визначає вид діяльності підприємства, його статус, статутний фонд, процес розділення прибутку, регулює зовнішньоекономічну і соціальну діяльність, правила обліку і звітності перед державними органами, а також правила припинення діяльності підприємства. Відповідно до статуту, головною метою ТОВ „Альянс” є отримання прибутку шляхом здійснення господарських та інших видів діяльності, впровадження прогресивної технології, підвищення продуктивності праці. В таблиці 2.1 наведені основні показники діяльності ТОВ „Альянс” за 2016-2017 роки

Таблиця 2.1

Основні показники діяльності ТОВ „Альянс” за 2016-2017 роки

Показники	2016 рік	2017 рік	Відхилення 2017р.до 2016р., %	Відхилення 2017р.до 2016р., +/-
Прибуток, тис.грн.	539,1	166,1	-98,05	-373
Рентабельність	4,7	0,65	-658,6	-4,05
Витрати (операційні) тис.грн	11474,7	25612	+123,2	+14137,3
Чистий дохід від реалізації продукції, тис.грн	9430,5	19947,0	+111,52	+10516,5
Середньорічна чисельність робітників, чол.	19	21	+10,53	+2
Вартість основних виробничих фондів, тис.грн	462	3002	+549,78	+2540

За даними табл. 2.1 можна зробити наступні висновки: підприємство на сьогоднішній день є нерентабельним, прибуток у 2017 році у порівнянні з 2016 роком зменшився на 98,05 %, рентабельність знизилася на 658,6 %, що є наслідком збільшення операційних витрат на 123,2 %.

Вартість основних фондів в 2017 році порівняно з 2016 роком суттєво зросла на 549,78 %, що становить 2540 тис. грн, це свідчить про ріст підприємства. Натомість чисельність збільшилася на 10,53%, причому збільшився виробничий персонал, що дає можливість збільшити випуск продукції на підприємстві.

Залишкова вартість основних засобів підприємства на початок звітного 2017 року – 462 тис. грн., а на кінець звітного періоду – 3002 тис. грн.. Ступінь зносу основних засобів станом на 31.12.2017 року становить 86,11 % від первісної вартості.

Залишків коштів на розрахунковому рахунку та в касі підприємства станом на 31.12.2017 року підприємство не має.

Розрахунки по заробітній платі з працівниками проводяться своєчасно. Заборгованість станом на 31.12.2017 року становить 8,8 тис. грн., але порівняно з заборгованістю станом на 01.01.2016 року 124,9 тис. грн., зменшилася на 116,1 тис. грн. Заборгованість по розрахункам з бюджетом знизилася на 7,6 тис. грн. і на кінець 2017 р. погашена повністю.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції складає 19947 тис. грн.

Собівартість реалізованої продукції складає 14469,1 тис. грн.

Інші операційні доходи 5866,4 тис. грн..

Інші операційні витрати 11142,9 тис. грн..

Інші витрати: 488,3 тис. грн..

Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування прибуток: 57,1 тис. грн..

Податок на прибуток: 14,3 тис. грн..

Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток складає 202,5 тис. грн..

Чистий прибуток складає 166,1 тис. грн..

Більш детальну характеристику ТОВ „Альянс” надасть аналіз його фінансового стану.

2.2. Оцінка фінансового стану ТОВ „Альянс”

Стійкий фінансовий стан підприємства формується в процесі всієї виробничо-господарської діяльності підприємства. Він характеризується розмірами коштів підприємства та джерелами їх надходжень. Це суттєво впливає на подальший розвиток, функціонування, а часто і на життєздатність будь-якого суб'єкта господарювання. Тому оцінку фінансового стану доцільно здійснювати не через один, навіть найважливіший показник, а через комплексну систему показників, які всебічно характеризують господарське становище підприємства.

Джерелом інформації для проведення аналізу фінансового стану підприємства є Баланс. Більш глибокого з'ясування причини тих чи інших відхилень фінансових показників від розрахункових використовуємо також дані форми №2 “Звіт про фінансові результати”.

У результаті аналізу фінансового стану підприємства отримують певні показники, необхідні для його оцінки, планування та підготовки оперативних управлінських рішень за всіма аспектами фінансової діяльності підприємства, тобто формується інформаційна система фінансового менеджменту, або фінансова інформація.

Аналіз фінансового стану підприємства найчастіше проводять за такими напрямками оцінки:

- майнового стану підприємства;
- ліквідності активів та платоспроможності підприємства;
- показників ділової активності;
- показників прибутковості та рентабельності підприємства.

Аналіз фінансового стану на ТОВ „Альянс” проводиться за 2016, 2017 роки на основі даних форми 1 “Баланс”, форми 2 “Звіт про фінансові результати”.

Здійснюючи оцінку майнового стану, підприємства згідно з деякими методиками проводять аналіз такого показника, як сума наявних у підприємства господарських коштів, що дорівнює валюті (підсумкові) балансу, в динаміці: 2016 рік – 4121,4 тис. грн.; 2017 рік – 5095,3 тис. грн..

Як бачимо, сума наявних у підприємства коштів збільшується, але збільшення валюти балансу ще не характеризує підприємство позитивно. Тому аналізуючи динаміку цього показника, не можна ігнорувати так званий вертикальний аналіз, який відображує структуру коштів підприємства та їх джерел. Тільки у взаємозв’язку з таким аналізом можна робити об’єктивні висновки щодо фінансового стану підприємства.

При здійсненні оцінки майнового стану обчислюють також показники, наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Показники оцінки майнового стану ТОВ „Альянс” за 2016-2017 рр.

Показник	Умовне позначення	Формула з використанням статей фінансової звітності	2016	2017
Валюта балансу, тис. грн	ВБ	$\frac{\text{Ф.1 р. 1010(гр.3+гр.4)}}{2}$	4121,4	5095
Середня величина основних засобів, тис. грн	ОЗ	$\frac{\text{Ф.1р.1010(гр.3+гр.4)}}{2}$	$(1051+462)/2=756,5$	$(462+3002)/2=1732$
Фондоозброєність, тис. грн. /чол	Фо	$\frac{\text{ОЗ}}{\text{Ч}}$	$756,5/30=25,22$	$1732/27=64,15$
4. Коефіцієнт зносу основних засобів	Кзн.оз	$\frac{\text{Ряд. 1012 ф.1}}{\text{Ряд. 1011 ф.1}}$	$2100,1/2562,1=0,82$	$2584,9/5586,9=0,46$
5.Коефіцієнт оновлення ОЗ	Кон.оз	$\frac{\text{ряд. 1011 ф1}}{\text{Ряд.1011 гр.4 ф№1}}$	$(2562,1-2438,8)/2562,1=0,048$	$(5586,9-2562,1)/5586,9=0,541$
6.Фондовіддача основних фондів	Фв	$\frac{\text{Ф.№2 р. 2000}}{\text{Ф.№1 р.1010}}$	$9430,5/756,5=12,46$	$19947/1732=11,52$
7. Частка основних засобів в активах	Чоз	$\frac{\text{Ф№1, р. 1011}}{\text{Ф№1, р.1300}}$	$2562,1/4121,4=0,65$	$5586,9/5095,3=1,09$
8. Коефіцієнт мобільності активів	Кмоб.	$\frac{\text{Ф№1, р. 1195+р.1200/ф.№1,р.1095}}{22}$	$(1826,4+0)/22=95,0,8$	$(1923,8+0)/3171,5=0,61$

Сукупна вартість активів ТОВ „Альянс” зросла у 2017 році порівняно з 2016 роком на 0,23%. Фондовіддача основних фондів у 2017 році зменшилася на 0,08%, що показує меншу ефективність використання основних фондів для виробництва продукції, хоча частка коштів, інвестованих у основні фонди збільшилась на 0,75%. Коефіцієнт оновлення основних засобів у 2017 році збільшився на 10,27%, що показує зростання частини нових основних засобів на кінець звітного періоду. Рівень зносу основних засобів зменшився на 0,43% у 2017 році, але для даного показника зменшення є позитивною тенденцією. Забезпеченість персоналу основними засобами зменшилась у 2017 р. на 0,08% порівняно з 2016 р. Потенційна можливість перетворення активів у ліквідні кошти у 2017 р. зменшилась на 0,23%, але як у 2017 р., так і в 2016 р. показник мобільності активів не відповідає рекомендованому рівню > 5 .

Показники майнового стану ТОВ „Альянс” узагальнемо в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Показники майнового стану ТОВ „Альянс” за 2016-2017 рр.

Показник	2016 рік	2017 рік	Відхилення 2017 до 2016	
			+/- абс.	% відн.
1. Коефіцієнт зносу основних засобів	0,82	0,46	-0,36	-0,43
2. Коефіцієнт оновлення	0,048	0,541	0,493	10,27
3. Коефіцієнт мобільності активів	0,80	0,61	-0,19	-0,23
4. Частка основних засобів в активах	0,62	1,09	0,47	0,75
5. Фондовіддача основних засобів	12,46	11,52	-0,94	-0,08
6. Фондоозброєність	25,22	64,15	38,39	1,54

Коефіцієнт зносу основних засобів характеризує частку зношених основних засобів у загальній їх вартості. Як видно з проведених розрахунків значення коефіцієнту збільшилося, а в ідеалі показник повинен зменшуватись. Але для того щоб відобразити реальний стан основних засобів обов’язково слід обчислювати показники оновлення і вибуття. Обчисливши ці показники, ми бачимо, що коефіцієнт оновлення в динаміці зменшується, а це є негативною тенденцією. Також коефіцієнт вибуття менший за коефіцієнт оновлення. Така ситуація свідчить про наявність нормальної інвестиційної політики на підприємстві.

Згідно з п. 16 Концептуальних основ складання та подання фінансових звітів Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) інформація щодо ліквідності та платоспроможності є корисною для прогнозування спроможності підприємства вчасно виконувати свої зобов'язання. Ліквідність активів – це здатність окремих елементів активів трансформуватись у грошові кошти. Для оцінки залучається форма фінансової звітності – баланс, де статті активів розміщено за принципом зростання ліквідності зверху донизу[22].

Платоспроможність – це здатність підприємства протягом певного періоду часу виконувати перед кредиторами зобов'язання, які виникають у результаті здійснення ним фінансово-господарської діяльності[22].

Здійснюючи оцінку ліквідності активів підприємства та його платоспроможності, обчислюють ключові показники, подані в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Показники ліквідності та платоспроможності

Показник	Формула розрахунку з використанням статей балансу (ф. №1)	Нормативне значення
1.Чистий оборотний капітал (тис.грн.)	ряд.1195-ряд1695	> 0 збільшення
2.Коефіцієнт поточної ліквідності	$\frac{\text{Ряд.1195}}{\text{Ряд.1695}}$	>1
3.Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{Ряд.1195}-\text{ряд.1100}}{\text{Ряд.1695}}$	0,6 – 0,8
4.Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{\text{Ряд.1165}}{\text{Ряд. 1695}}$	> 0 збільшення
5.Коефіцієнт платоспроможності (фінансової стійкості)	$\frac{\text{Ряд. 1495}}{\text{Ряд. 1900}}$	> 0,5
6.Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	$\frac{\text{Ряд. 1595}+\text{ряд.1695}+\text{ряд.1700}}{\text{Ряд.1900}}$	< 1 зменшення
7.Коефіцієнт фінансової залежності	1/коефіцієнт незалежності	2,0
8.Коефіцієнт фінансової стабільності	$\frac{\text{Ряд. 1495}}{\text{Ряд. 1595}+\text{ряд. 1695}+\text{ряд. 1700}}$	≥ 1
9.Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{\text{Ряд. 260} - \text{ряд. 620}}{\text{Ряд. 380}}$	>0 збільшення
10.Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$\frac{\text{Ряд. 1195} - \text{ряд. 1695}}{\text{Ряд. 1100}}$	> 0,1

1. Чистий оборотний капітал:

$$2016 \text{ рік: } 1826,4 - 1945,8 = 992;$$

$$2017 \text{ рік: } 1923,8 - 5693 = -3769,2;$$

Різниця між поточними активами та поточними зобов'язаннями становить чистий робочий (функціонуючий) капітал, або чисті оборотні активи підприємства. Величина чистих оборотних активів характеризує частину оборотних активів підприємства, яка сформована за рахунок власного та довгострокового залученого капіталу. Наявність у підприємства чистого робочого капіталу означає не лише його здатність сплатити поточні борги, а й наявність можливостей для розширення діяльності та інвестування. Оптимальний розмір показника залежить від сфери діяльності, обсягу реалізації, кон'юнктури ринку. В нашому випадку в 2017 році показник суттєво зменшився в порівнянні з 2016 роком. Це розглядається як негативна тенденція.

2. Коефіцієнт поточної ліквідності:

$$2016 \text{ рік: } 1826/1945,89=0,94;$$

$$2017 \text{ рік: } 1923,8/5693=0,34.$$

Коефіцієнт поточної ліквідності на нашому підприємстві в нормі, його зміни по роках не дуже значні, але все ж таки в 2016 році показник мав трохи краще значення ніж в 2017 році. Наше підприємство виходячи зі значення показника із стабільним фінансовим станом, але коефіцієнт покриття не є абсолютним показником спроможності повернути борги, оскільки він характеризує лише наявність оборотних активів і не відображує їх якість. А ось коефіцієнт швидкої (проміжної) ліквідності на відміну від попереднього враховує якість активів і є більш суворим показником ліквідності, оскільки при його розрахунку враховують найбільш ліквідні поточні активи. Отже ми його і розраховуємо по формулі з таблиці 2.5.

3. Коефіцієнт швидкої (проміжної) ліквідності:

2016 рік:

$$1826,4/1945,89=0,94$$

$$2017 \text{ рік: } (1923,8-294,9)/5693=0,28;$$

Розрахувавши коефіцієнт швидкої ліквідності видно, що в 2017 році він значно знизився. Але, аналізуючи динаміку цього коефіцієнта, слід звернути увагу на чинники, що зумовили його зміну. Показник знизився на 0,6 пунктів внаслідок зростання дебіторської заборгованості і поточних зобов'язань (негативна тенденція). Підприємству треба звернути увагу на цей коефіцієнт і в наступному звітному році підвищити його за рахунок зменшення дебіторської заборгованості. Динаміку цього показника слід розглядати в тісному взаємозв'язку з динамікою коефіцієнта абсолютної ліквідності. Отже, розрахуємо його згідно таблиці 2.5

4. Коефіцієнт абсолютної ліквідності:

$$2016 \text{ рік} : 10,5/1945,8=0,005;$$

$$2017 \text{ рік: } 0/5693=0$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує частину короткострокової заборгованості, яку підприємство має можливість погасити негайно. Зарубіжними експертами визначено нижню межу показника, яка дорівнює 0,2. Він є найбільш жорстким критерієм ліквідності підприємства. Зростання цього показника характеризує підприємство з позитивного боку. На нашому підприємстві цей показник наближається до нуля. Але це ще не говорить про поганий стан на підприємстві, адже якщо підприємство залишає навіть 20% грошових коштів від розміру короткострокової заборгованості, воно фактично вилучає їх зі свого обороту і, як наслідок, використовує свої оборотні активи менш ефективно ніж його конкуренти. Отже, проаналізувавши показники ліквідності підприємства, маємо висновок що вони знаходяться на рівні норми, але не завадило б їх покращити і вивести на найвищий рівень (в ідеалі).

Далі розрахуємо деякі показники платоспроможності і дізнаємось чи здатне підприємство протягом певного періоду часу виконувати перед кредиторами зобов'язання, які виникають у результаті здійснення ним фінансово-господарської діяльності.

5. Коефіцієнт платоспроможності

$$2016 \text{ рік: } (772,9+7,6+124,9)/1945,8=0,47 ;$$

$$2017 \text{ рік} : (1530,5+0+8,8)/5693=0,27$$

Розрахувавши коефіцієнт за два роки спостерігаємо тенденцію до його зменшення. Так, в 2016 році він має найкраще значення і свідчить про те, що підприємство стабільне і незалежне від кредиторів, в 2017 році коефіцієнт трохи погіршився в порівнянні з 2016 роком (на 0,06), нижче нормативу і це не є добре для підприємства. Підприємству треба знизити довгострокові і поточні зобов'язання, якщо цього не зробити підприємство ризикує стати залежним від позикових джерел і втратити свою платоспроможність.

6. Коефіцієнт фінансування:

$$2016 \text{ рік: } 2175,6/(0+1945,8+0)=1,12;$$

$$2017 \text{ рік: } -597,7/(0+5693+0)=-0,10 .$$

Розрахувавши коефіцієнт фінансування (концентрації позикового капіталу) спостерігається його зменшення, що є позитивним явищем, так як він повинен зменшуватись в динаміці. Але все одно концентрація позикового капіталу повинна зменшуватись, а не збільшуватись, як на нашому підприємстві.

7. Коефіцієнт фінансової залежності:

$$2016 \text{ рік: } 1-0,53=0,47;$$

$$2017 \text{ рік: } 1-(-0,12)=1,12 ;$$

Нормальним вважається значення показника, яке дорівнює 2.

З проведених розрахунків видно, що коефіцієнт має тенденцію до збільшення, а саме на одиницю власного капіталу припадає в 2016 році – 0,47 одиниць сукупних джерел (на 1,53 менше норми), в 2017 – 1,12 одиниці сукупних джерел (нормативне значення).

8. Коефіцієнт фінансової стабільності:

$$2016 \text{ рік: } 2175,6/(0+1945,8+0)=1,12;$$

$$2017 \text{ рік: } -597,7/(0+5693+0)=-0,10.$$

Показник згідно з нормативом повинен бути більшим або дорівнювати 1, що буде свідчити про перевищення власних коштів над позиковими і про фінансову стійкість підприємства. За розрахунками він з року в рік ставав меншим, що являється негативною тенденцією.

9. Коефіцієнт маневреності власного капіталу:

2016 рік: $-119,4/2175,6=-0,05$;

2017 рік: $-3769,2/-597,7=6,31$.

Розрахувавши даний коефіцієнт видно, що частка власних обігових коштів підприємства у власному капіталі в 2017 році досягла більшого значення в порівнянні з 2016 роком.

10. Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами:

2016 рік: $-119,4/853,2=-0,14$;

2017 рік: $-3769,2/294,9=-12,78$

З проведених розрахунків видно, що оборотними засобами підприємство і в 2016 році, і в 2017 році не забезпечено.

Взагалі по нормам, значення цього коефіцієнта має дорівнювати не менше як 0,1, тому в принципі на 2016-2017 роки ми маємо ненормальне значення коефіцієнта. Відхилення відносні і абсолютні по показникам ліквідності і платоспроможності наведено в таблиці 2.6

Таблиця 2.6.

Показники ліквідності активів і платоспроможності ТОВ „Альянс” в динаміці

Показник	2016 рік	2017 рік	Відхилення	
			+/-	%
1	2	3	4	5
1. Чистий оборотний капітал	-119,4	-3769,2	-3649,8	30,56
2. Коефіцієнт поточної ліквідності	0,94	0,34	-0,6	-0,63
3. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,5	0,28	-0,22	-0,44
4. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,005	0	-0,005	-1
5. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,47	0,27	-0,2	-0,42
6. Коефіцієнт фінансування	1,12	-0,10	-1,22	-1,08
7. Коефіцієнт фінансової залежності	0,47	1,12	0,65	1,38
8. Коефіцієнт фінансової стабільності	0,53	-0,12	-0,65	-1,22
9. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,05	6,31	6,36	-127,2
10. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	-0,14	-12,78	-12,64	90,28

Показники ділової активності дають змогу оцінити, наскільки ефективно підприємство використовує свої кошти. До цієї групи відносять показники ділової активності, які мають велике значення для оцінки фінансового стану

підприємства, оскільки швидкість обороту коштів, тобто швидкість перетворення їх на грошову форму, безпосередньо впливає на платоспроможність підприємства. Методику розрахунку таких показників наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7.

Показники ділової активності підприємства

Показник	Формула розрахунку з використанням форм звітності	Напрямок позитивних змін
1. Коефіцієнт оборотності активів (ресурсовіддача)	$\frac{\text{Ряд. 2000 ф\№2}}{(\text{Ряд.1300(гр3 ф\№1)} + \text{ряд.1300(гр.4ф\№1)})/2}$	Збільшення
2. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (Кдз)	$\frac{\text{Ряд. 2000 ф\№2}}{(\text{Ряд.1300гр3 ф\№1} + \text{ряд.1300 гр4 ф\№1})/2}$	Збільшення
2.1..Період погашення дебіторської заборгованості (днів)	$\frac{360}{\text{Кдз}}$	Зменшення
3. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (Ккз)	$\frac{\text{Ряд. 2000 ф \№2}}{(\text{Ряд. 1695 гр3 ф\№1} + \text{ряд 1695 гр4 ф\№1})/2}$	Збільшення
3.1..Період погашення кредиторської заборгованості(днів)	$\frac{360}{\text{Ккз}}$	Зменшення
4..Коефіцієнт оборотності запасів	$\frac{\text{Ф\№2 ряд. 2050} + \text{ряд.2130} + \text{р.2150}}{\text{Ф \№1 ряд.1100}}$	Збільшення
5.Коефіцієнт оборотності власного капіталу	$\frac{\text{Ряд.2000 Ф\№2}}{(\text{Ряд.1495гр3ф\№1} + \text{ряд.1495гр4ф\№1})/2}$	Збільшення
6.Коефіцієнт оборотності обігових коштів, Ко	$\frac{\text{Ф\№2 ряд. 2000}}{\text{Ф\№1 ряд.1300}}$	Збільшення
7.1. Період одного обороту обігових коштів (днів)	$\frac{360}{\text{Ко}}$	Зменшення

1. Коефіцієнт оборотності активів:

2016 рік: $9430 / ((3719,7 + 4121,4) / 2) = 2,41$

2017 рік: $19947 / ((4121,4 + 5095,3) / 2) = 4,33$

Цей коефіцієнт показує скільки отримано чистої виручки від реалізації на одиницю коштів, інвестованих в активи. Він повинен збільшуватись в динаміці. Станом на 2017 рік коефіцієнт має значення 4,33 (це на 1,92 більше ніж у 2016 році), що є позитивним результатом діяльності підприємства.

2. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості:

2016 рік: $9430,5 / ((1196,6 + 772,9) / 2) + ((4,1 + 7,6) / 2) + ((225,2 + 124,9) / 2) = 8,09$;

$$2017 \text{ рік: } 19947 / ((772,9 + 1530,5) / 2) + ((7,6 + 0) / 2) + ((124,9 + 8,8) / 2) = 16,31$$

2.1. Період погашення дебіторської заборгованості:

$$2016 \text{ рік: } 360 / 8,09 = 44 \text{ дні;}$$

$$2017 \text{ рік: } 360 / 16,31 = 22 \text{ днів;}$$

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує у скільки разів виручка перевищує середню дебіторську заборгованість і позитивним результатом діяльності підприємства являється збільшення цього коефіцієнта в динаміці, а період окупності відповідно повинен скорочуватись, що і маємо на нашому підприємстві. Отже, підприємство не має проблем з дебіторами.

3. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості:

$$2016 \text{ рік: } 9430,5 / ((789,5 + 1945,80) / 2) = 6,89;$$

$$2017 \text{ рік: } 19947 / ((1945,8 + 5693,0) / 2) = 5,22.$$

3.1. Період окупності кредиторської заборгованості:

$$2016 \text{ рік: } 360 / 6,89 = 52 \text{ днів;}$$

$$2017 \text{ рік: } 360 / 5,22 = 69 \text{ дні.}$$

Як і попередній коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує у скільки разів виручка перевищує середню кредиторську заборгованість підприємства і позитивним результатом діяльності підприємства являється збільшення цього коефіцієнта в динаміці, а період окупності відповідно повинен скорочуватись. На нашому підприємстві є одне незначне відхилення в негативний бік - в 2017 році значення коефіцієнта зменшилось на 1,32 в порівнянні з 2016 роком і період окупності збільшився на 17 днів, це значне відхилення. Однак, якщо термін погашення кредиторської заборгованості перевищує строк погашення дебіторської заборгованості, що не присутнє на нашому підприємстві, то зростання кредиторської заборгованості випереджатиме зростання дебіторської, що призведе до погіршення фінансового стану підприємства. Тому позитивним для підприємства було б виправлення становища з кредитами, це позитивно вплине на стійкість фінансового стану підприємства.

4. Коефіцієнт оборотності запасів:

2016 рік: $6704,3/((774,4+853,2)/2)=8,24$;

2017 рік: $14469,1/((853,2+294,9)/2)=25,2$;

Цей коефіцієнт показує у скільки разів виручка перевищує середні запаси готової продукції і він повинен збільшуватись в динаміці. А на нашому підприємстві по цьому показнику наступна ситуація – в 2016 році коефіцієнт мав гірше значення(8,24), в 2017 році - краще (25,2), що вже говорить про те, що підприємство звернуло увагу на цей показник і доклало зусиль по його виправленню.

5.Коефіцієнт оборотності власного капіталу:

2016 рік: $9430,5/((1636,5+2175,6)/2)=4,94$

2017 рік: $19947/((2175,6+(-597,7))/2)=25,28$

Коефіцієнт говорить про те скільки чистої виручки від реалізації продукції припадає на одиницю власного капіталу і напрямок його позитивної зміни повинен бути в бік збільшення. На даному підприємстві цей коефіцієнт зменшується.

6.Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача):

2016 рік: $9430,5/((3719,7+4121,4)/2)=2,41$;

2017 рік: $19947/((4121,4+5095,3)/2)=4,33$

Цей коефіцієнт показує скільки виручки припадає на одиницю основних виробничих фондів і його збільшення в динаміці говорить про нормальне фінансове становище на підприємстві стосовно цього показника. Виходячи з розрахунків спостерігаємо тенденцію до збільшення значення показника, що є позитивним результатом для підприємства.

7.Коефіцієнт оборотності обігових коштів:

2016 рік: $9430,5/((2239,5+1826,4)/2)=4,64$;

2017 рік: $19947/((1826,4+1923,8)/2)=10,63$.

7.1. Період одного обороту обігових коштів:

2016 рік: $360/4,64=77$ дні;

2017 рік: $360/10,63=33$;

Коефіцієнт оборотності обігових коштів показує кількість оборотів обігових коштів за період: скільки виручки припадає на одиницю обігових коштів і позитивним напрямом зміни цього коефіцієнту є його збільшення в динаміці. Період окупності обороту обігових коштів характеризує середній період від витрачання коштів для виробництва продукції до отримання коштів за реалізовану продукцію і позитивною тенденцією для цього показника являється його зменшення в динаміці. За розрахунками по цих двох показниках видно, що як один так і другий відповідають за результатом вимогам норм і це є добрим для підприємства. Отже, підприємство покращило значення цих показників протягом 2017 року.

Відхилення відносні і абсолютні по показникам ділової активності ТОВ «Альянс» наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.

Показники ділової активності ТОВ «Альянс» в динаміці

Показник	2016 рік	2017 рік	Відхилення	
			+/-	%
1.Коефіцієнт оборотності активів (ресурсовіддача)	2,41	4,33	1,92	0,79
2.Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (Кдз)	8,09	16,31	8,22	1,01
2.1.Період погашення дебіторської заборгованості	44	22	-22	-0,5
3.Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (Ккз)	6,89	5,22	-1,67	-0,24
3.1.Період погашення кредиторської заборгованості(днів)	52	69	14	0,26
4.Коефіцієнт оборотності готової продукції	8,24	25,2	16,96	2,05
5.Коефіцієнт оборотності власного капіталу	4,94	25,28	20,34	4,11
6.Коефіцієнт оборотності обігових коштів, Ко	4,64	10,63	5,99	1,29
7.1. Період одного обороту обігових коштів (днів)	77	33	-44	-0,57

У процесі аналізу фінансового стану розраховується група показників прибутковості. При цьому досліджується процес формування і використання прибутку. Основні показники подано в таблиці 2.9. По ним і проводимо розрахунки.

Таблиця 2.9.

Показники прибутковості підприємства

Показник	Формула розрахунку з використанням статей звітності	Напрямок позитивних змін
1. Коефіцієнт рентабельності активів (всього капіталу)	$\frac{\text{Ряд. 2350 ф №2}}{\text{Ряд. 1300 ф №1}}$	Збільшення
2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	$\frac{\text{Ряд. 2350 ф №2}}{\text{Ряд. 1495 ф №1}}$	Збільшення
3. Коефіцієнт рентабельності продукції	$\frac{\text{Ряд. 2000-ряд. 2050- ряд.2130 ф №2}}{\text{Ряд. 2000 ф №2}}$	Збільшення
4. Коефіцієнт фінансового левериджу	$\frac{\text{Ряд. 1495+1595 ф №1}}{\text{Ряд. 1900 ф №1}}$	Збільшення

1. Коефіцієнт рентабельності активів:

2016 рік: $541,7/3920,55=0,13$;

2017 рік: $202,5/4608,35=0,04$

2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу:

2016 рік: $539,1/3920,55=0,13$;

2017 рік: $166,1/4608,35=0,03$;

3. Коефіцієнт рентабельності продукції:

2016 рік: $(9430,5-2585,6+12016,4+6704,3)/9430,5=-1,23$

2017 рік: $(19947-5866,4+26302,8+14469,1)/19947=-1,34$.

4. Коефіцієнт фінансового левериджу:

2016 рік: $0/2175,6=0$;

2017 рік: $0/-597,7=0$;

Відхилення відносні і абсолютні по показникам рентабельності наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10.

Показники рентабельності ТОВ «Альянс» в динаміці

Показник	2016 рік	2017 рік	Відхилення	
			+/-	%
1. Коефіцієнт рентабельності активів (всього капіталу)	0,13	0,03	-0,1	-0,76
2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,28	0,21	-0,07	-0,25

3. Коефіцієнт рентабельності продукції	-1,23	-1,34	-0,11	0,08
4. Коефіцієнт фінансового левириджу	0	0	0	0

Коефіцієнт рентабельності активів показує скільки прибутку припадає на одиницю коштів, інвестованих в активи і позитивним моментом є його зростання. Провівши розрахунок цього коефіцієнту можна сказати, що його значення мале і зменшення в 2015- 2016 роках є негативним.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу показує скільки припадає чистого прибутку на одиницю власного капіталу і теж повинен зростати. За розрахунками спостерігається його збільшення, проте за весь досліджуваний період значення є негативним.

Коефіцієнт рентабельності продукції характеризує скільки припадає прибутку від реалізації на одиницю виручки, теж має зростати. За розрахунками видно, що в 2017 році він зменшився на 0,11 в порівнянні з 2016 роком, що є погано для підприємства. Воно повинно намагатись підвищувати цей показник.

Коефіцієнт фінансового лівериджу показує як змінився темп збільшення власного капіталу за рахунок чистого прибутку. За розрахунками він має 0 значення, що є негативним для фінансової діяльності підприємства.

В результаті проведеного аналізу фінансового стану в динаміці можна зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «Альянс» станом на 2017 рік проти 2016 року значно поліпшився – зміцніла матеріально-технічна база підприємства, зросла забезпеченість власними коштами, проте негативним є зростання дебіторської і кредиторської заборгованості більш ніж у два рази, що відповідно позначилось на розмірах коефіцієнтів ліквідності. Як бачимо, ці дані свідчать про зниження темпів виробництва, що є наслідком економічної кризи в Україні.

Проте, в цілому діяльність ТОВ «Альянс» необхідно оцінити негативно: підприємство є нерентабельним, адже прослідковується тенденція до зменшення головних показників рентабельності. Так, рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності зменшилась на 0,69% у 2017 році. Рентабельність капіталу

за чистим прибутком зменшилася у 2017 році на 0,76%. Рентабельність власного капіталу зменшилась на 0,25%. Рентабельність реалізованої продукції за прибутком взагалі має від'ємне значення та спостерігається тенденція до зменшення показника у 2017 р. порівняно з 2016 р. на 0,08%. Рентабельність витрат збільшилась у 2017 році на 0,01%. Коефіцієнт реінвестування відсутній, тобто чистий прибуток не спрямований на збільшення власного капіталу. Період окупності капіталу має тенденцію до збільшення, що є негативним показником для підприємства.

Отже, на основі проведеного аналізу фінансового стану ТОВ «Альянс» та розрахунку основних показників майнового стану, ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності в порівнянні 2016 та 2017 років, можна зробити висновок про те, що дане підприємство не має високого виробничого потенціалу, підприємство не спроможне швидко перетворювати активи та баланс є неліквідним. Ступінь фінансової стійкості підприємства бажає кращого, особливо у 2017 році. Підприємство є нестабільним та неефективно використовує наявні ресурси. У підприємство неефективно вкладають кошти та простежується їх нераціональне використання.

3.2 Економічний аналіз зобов'язань по розрахунках з бюджетом ТОВ «Альянс»

Підставою для проведення аналізу зобов'язань за розрахунками за податками і платежами є дані балансу станом на 01 січня 2016 і 2017 рр, податкові декларації з ПДВ, податку на прибуток підприємства, розрахунки бухгалтерії, дані аналітичного та синтетичного обліку. В таблиці 3.1 проведено аналіз динаміки поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом по податках і платежах на початок 2016 і 2017 рр.

Таблиця 3.1

Аналіз динаміки поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом ТОВ
«Альянс»

Найменування показника	01.01.2016	01.01.2017	Відхилення	
			Абсолютне, грн	Відносне, %
Податок на прибуток, тис. грн	10,0	8,8	- 1,2	-12
Податок на додану вартість, тис. грн	38,6	52,4	+13,80	+ 35,75
Податок з доходів фізичних осіб, тис. грн	16,40	17,30	+0,90	+5,49
ЄСВ, тис. грн	х	3,70	х	х
Державне мито, тис. грн	0,5	0,9	+0,4	+80%
Всього нараховано податків	65,5	83,1	+17,6	+26,8

За даними таблиці 3.1 на початок 2016 року відбулось зростання поточних зобов'язань за податками і платежами до сплати в бюджет на 26,8% в порівнянні з початком 2017 р. року. Значне зростання відбулось в частині податку на додану вартість. Він займає найбільшу частину в загальній сумі даного виду зобов'язань, тому саме його збільшення і вплинуло на загальну суму поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом.

Зростання податкових зобов'язань з податку на додану вартість до сплати в бюджет зумовлено збільшенням доходу від реалізації та зменшенням суми податкового кредиту протягом 2016 року.

Зниження податку на прибуток зумовлено нерівномірним зростанням доходів діяльності та витрат діяльності, які формують базу оподаткування, а також переходом підприємства на нові правила визначення бази оподаткування податком на прибуток і зниженням податкової ставки з 25% до 23% на 01.01.2017 р..

Зростання податку з доходів фізичних осіб зумовлено збільшенням середньомісячної заробітної плати. Також позитивним моментом в цьому напрямі послуговувало те, що середньомісячна заробітна плата працівників

перевищувала граничний розмір заробітної плати, до якої має право застосовуватись ПСП. Тому саме через відсутність пільговиків по даному податку призвело до збільшення його надходжень в бюджет.

В таблиці 3.2 проведено аналіз структури поточних зобов'язань за податками і платежами.

Таблиця 3.2

Аналіз структури поточних зобов'язань за податками і платежами по ТОВ
«Альянс»

Найменування показника	01.01.2016 р.		01.01.2017 р.		Відхилення,	
	тис. грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1	2	3	4	5	6	7
Податок на прибуток	1,0	6,17	8,8	30,03	+7,8	+23,86
Податок на додану вартість	4,4	27,16	10,9	37,2	+6,5	+10,04
Податок з доходів фізичних осіб	1,40	8,64	9,30	31,7	+7,9	+23,06
Зі страхування	9,4	52,5	0,30	1,02	-9,1	-51,48
Державне мито	х	х	х	х	х	х
Всього заборгованість перед бюджетом і соцфондами	16,2	100,00	29,3	100,0	+13,1	х

Найбільшу частину у складі поточних зобов'язань до сплати в бюджет, як видно із таблиці 3.2, становить заборгованість по податку на додану вартість 37,2% відсотків. Зростання зобов'язань з податку на додану вартість зрозуміло, оскільки на них відбилась зростання доходів від реалізації робіт і послуг.

Суттєво в складі поточних зобов'язань зросла питома вага податку на прибуток. Це можна пояснити тим, що ТОВ «Альянс» здійснило коригування податкової бази з податку на прибуток з врахуванням норм Податкового Кодексу. Також, зростання обумовлене включенням в базу оподаткування доходів, які в 2016 році не були включені до витрат через запізнення надходження підтверджуючих документів.

На третьому місті опинились зобов'язання по податку з доходів фізичних осіб і протягом 2017 року відбувається зростання їх частки на 23,06%.

Позитивним моментом є зменшення поточних зобов'язань зі страхування на 51,48%. Пояснити це можна застосуванням Перехідних положень в зв'язку з застосуванням норм Закону України " Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування".

В сумарному вираженні відбулось незначне зростання загальної суми поточних зобов'язань перед бюджетом ТОВ «Альянс» на 13,1 тис. грн.

В таблиці 3.3. наведено результати аналізу частини поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом в структури пасивів ТОВ «Альянс» .

Таблиця 3.3

Аналіз частини поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом в структури пасивів ТОВ «Альянс»

Найменування показника	Результат на кінець року	
	2016 р.	2017 р.
Разом пасиви, тис.грн.	4999,1,0	4433,4
Поточні зобов'язання, тис.грн., у тому числі:	1508,9	1663,4
Поточні зобов'язання за розрахунками перед бюджетом і з соціального страхування, тис.грн. зокрема:	16,2	29,3
питома вага у складі пасивів, %	0,32	0,66
питома вага у складі поточних зобов'язань, %	1,07	1,76

Згідно отриманих результатів у таблиці 3.3, можна зробити висновок, що у складі пасивів підприємства даному виду зобов'язань належить незначна частина 0,32 і 0,66 % в 2016 і в 2017 рр. відповідно, а в складі поточних зобов'язань вони становлять трохи більше одного відсотка, тобто в даний момент ці зобов'язання суттєво не впливають на платоспроможність підприємства, але їх зростання може призвести до негативних наслідків.

Наявність поточних зобов'язань з оплати праці на балансі підприємства відображає в певній мірі стан розрахунків з працівникам, а саме дотримання строків сплати та повноти розрахунків. Наявність поточних зобов'язань з оплати

праці зумовлює і наявність поточних зобов'язань зі страхування, оскільки вони складаються з утримань з заробітної плати та відрахувань на фонд оплати праці єдиного соціального внеску.

Джерелами інформації для проведення аналізу зобов'язань за розрахунками за страхуванням та оплати праці є баланс підприємства на кінець звітного періоду, розрахунково-платіжні відомості та дані бухгалтерії про особовий склад працівників. У таблиці 3.4 проведено аналіз динаміки поточних зобов'язань зі страхування та оплати праці на кінець 2016 і 2017 років на ТОВ «Альянс».

Таблиця 3.4

Аналіз динаміки поточних зобов'язань за розрахунками зі страхування та з оплати праці по ТОВ «Альянс»

Найменування показника	2016 р.	2017 р.	Відхилення	
			абсолютне, тис. грн	Відносне, %
Зобов'язання з оплати праці, тис.грн.	20,3	35,5	+15,2	+74,8
Зобов'язання зі страхування, тис.грн.	9,4	17,9	+8,5	+90,4
Всього зобов'язань перед бюджетом і зі страхування, тис. грн	16,2	29,3	+13,1	+ 80,86

За даними таблиці 3.4 спостерігається значне перевищення поточних зобов'язань з оплати праці над сумою поточних зобов'язань зі страхування, хоча розмір страхувань на соціальні заходи становить в межах 46,3% в 2016 р до 50,4% в 2017 р. від загальної суми нарахованої заробітної плати. Характерним як для зобов'язань перед бюджетом, так і зі страхування в досліджуваному періоді є стійке її зростання в абсолютному і відносному розміру, проте найбільше зростання заборгованості спостерігається саме зі страхування

Поточні зобов'язання зі страхування виникають в результаті нарахування на фонд оплати праці та утримань з заробітної плати працівників. Як і всі зобов'язання, поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування та з оплати праці впливають на платоспроможність підприємства, В наступній таблиці 3.5

проведено аналіз питомої ваги відрахувань на соціальні заходи у складі пасивів та поточних зобов'язань.

Таблиця 3.5

Аналіз частини поточних зобов'язань за розрахунками зі страхування в структурі пасивів ТОВ «Альянс»

Разом пасиви, тис.грн.	4999,1	4433,4
1	2	3
Поточні зобов'язання, тис.грн., у тому числі:	1508,9	1663,4
Поточні зобов'язання зі страхування, тис.грн. :	9,4	17,9
питома вага у складі пасивів, %	0,18	0,4
питома вага у складі поточних зобов'язань, %	0,62	1,07

Відсоток зобов'язань зі страхування в складі пасивів та поточних зобов'язань дещо більше ніж зобов'язання перед бюджетом, але також не досить високий.

На даному підприємстві не має простроченої заборгованості з оплати праці, а, відповідно, і зі страхування, що позитивно характеризує фінансовий стан підприємства.

Висновки до 2 розділу

Таким чином, в другому розділі кваліфікаційної роботи ми дослідили фінансовий стан ТОВ «Альянс» та провели аналіз розрахунків з бюджетом. В результаті проведеного аналізу фінансового стану в динаміці можна зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «Альянс» станом на 2017 рік проти 2016 року значно поліпшився – зміцніла матеріально-технічна база підприємства, зросла забезпеченість власними коштами, проте негативним є зростання дебіторської і кредиторської заборгованості більш ніж у два рази, що відповідно позначилось на розмірах коефіцієнтів ліквідності.

Як бачимо, ці дані свідчать про зниження темпів виробництва, що є наслідком нестабільної економічної ситуації в Україні. Проте, в цілому діяльність ТОВ «Альянс» необхідно оцінити негативно: підприємство є нерентабельним, адже прослідковується тенденція до зменшення головних показників рентабельності. Так, рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності зменшилась на 0,69% у 2017 році. Рентабельність капіталу за чистим прибутком зменшилась у 2017 році на 0,76%. Рентабельність власного капіталу зменшилась на 0,25%. Рентабельність витрат збільшилась у 2017 році на 0,01%. Коефіцієнт реінвестування відсутній, тобто чистий прибуток не спрямований на збільшення власного капіталу. Період окупності капіталу має тенденцію до збільшення, що є негативним показником для підприємства.

Отже, на основі проведеного аналізу фінансового стану ТОВ «Альянс» та розрахунку основних показників майнового стану, ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності в порівнянні 2016 та 2017 років, можна зробити висновок про те, що дане підприємство не має високого виробничого потенціалу, підприємство не спроможне швидко перетворювати активи та баланс є неліквідним. Ступінь фінансової стійкості підприємства бажає кращого, особливо у 2017 році. Підприємство є нестабільним та неефективно використовує наявні ресурси. У підприємство неефективно вкладають кошти та простежується їх нераціональне використання.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ НА ТОВ «АЛЬЯНС»

3.1. Бухгалтерський облік розрахунків з бюджетом на ТОВ «Альянс»

ТОВ «Альянс» є платником податку на прибуток, ПДВ, плати за землю і єдиного соціального внеску, виступає податковим агентом щодо податку з доходів фізичних осіб (ПДФО). На підприємстві бухгалтерський облік ведеться автоматизовано, що значно знижує швидкість обробки інформації з використанням програмного продукту «1С:Бухгалтерія 8.2 для України» і включає технологічну платформу «1С:Підприємство 8.2» і конфігурацію (прикладне рішення) «Бухгалтерія для України». Правила ведення обліку налаштовані саме в конфігурації. З допомогою «1С:Бухгалтерія 8 для України» на ТОВ «Альянс» автоматизовано бухгалтерський і податковий облік, включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності. Бухгалтерський і податковий облік на ТОВ «Альянс» ведеться відповідно до діючого законодавства України.

«1С:Бухгалтерія 8.2 для України» забезпечує рішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою ТОВ «Альянс», яка повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи, наприклад, виписку первинних документів, облік продажів і т.д. До складу «1С:Бухгалтерії 8 для України» включений план рахунків бухгалтерського обліку, що відповідає Наказу Міністерства Фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку й Інструкції про його використання» від 30 листопада 1999р. №291. Склад рахунків, організація аналітичного, валютного, кількісного обліку на рахунках відповідають вимогам законодавства по веденню бухгалтерського обліку й відображенню даних у звітності.

В «1С:Бухгалтерії 8.2», що застосовується підприємством підтримується схема оподатковування: загальна система оподатковування (для платників податку на прибуток і податок на додану вартість).

Програма 1С 8.2 з точністю до секунди відстежує першу подію, тобто що сталося раніше – оплата або поставка і залежно від цього використовує ту чи іншу проводку. Тому в обліку ТОВ «Альянс» дотримано послідовності документів в програмі. Зауважимо, що важлива не тільки послідовність по числах місяця, а й послідовність за часом протягом одного дня.

Аналітичний облік розрахунків за податками і платежами ведеться за їх видами. Зокрема, на ТОВ «Альянс» ведеться наступна аналітика по рахунку 641 «Розрахунки за податками й платежами»:

- 6411 «Податок на додану вартість»;
- 6412 «Податок на прибуток»;
- 6413 «Податок на землю»;
- 6414 «Податок з доходів фізичних осіб»;

А також, по рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» відкрито аналітичний рахунок 6422 «державне мито», який використовується за потребою. Бухгалтерськими документами, на підставі яких проводяться нарахування податків до бюджету, виступають:

- по податку на додану вартість - «податкова накладна»;
- по ПДФО - "Розрахунково-платіжна відомість".
- штрафні санкції податкових органів оформляються за допомогою актів або протоколів;

У бухгалтерському обліку ТОВ «Альянс» формула ПДВ до сплати визначається наступним чином: $\text{рах } 6411 = \text{рах } 643 - \text{рах } 644$. Для відображення оподатковуваних операції використовуються наступні документи: платіжне доручення вхідне, платіжне доручення вихідне, надходження товарів і послуг, реалізація товарів і послуг, податкова накладна, реєстрація вхідного податкового документа, додаток 1 до податкової накладної, додаток 2 до податкової накладної. Для обліку податкового кредиту з ПДВ використовуються субрахунок

6441 «Податковий кредит» і 6442 «Податковий кредит непідтверджений». На рахунок 6442 потрапляють суми вхідного ПДВ, які не підтверджені податковими накладними. На рахунок 6441 потрапляють суми вхідного ПДВ за передплатами, що не закритим поставками. Бухгалтерський облік податкового кредиту в 1С 8.2. наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Бухгалтерський облік податкового кредиту в 1С 8.2 на ТОВ «Альянс»

Перша подія	Назва документа в 1С 8.2	Проводка
Оплата поставальнику	«Платіжне доручення вихідне»	вихідне» Дт3771 Кт311 на суму передоплати + Дт6442 Кт6441 на суму ПДВ
	«Реєстрація вхідного податкового документа»	Дт6412 Кт6442 на суму ПДВ
	«Надходження товарів і послуг»	Дт20 (28,92 ...) Кт631 на суму без ПДВ + Дт6441 Кт631 на суму ПДВ + Дт631 Кт3771 на суму передоплати (закриття передоплати)
Надходження товару/послуг	«Надходження товарів і послуг»	Дт20 (28, 92...) Кт631 + Дт6442 Кт631 на суму без ПДВ
	«Реєстрація вхідного податкового документа»	Дт6412 Кт6442 на суму ПДВ
	«Платіжне доручення вихідне»	Дт631 Кт311 на суму оплати

Таким чином, субрахунок 6441 використовується ТОВ «Альянс» тільки з передплатами поставальникам. Якщо в обліку підприємства є сальдо (залишки) за Кт 6441, то це означає що є незакрита передоплату поставальнику. Перевірити правильне чи ні сальдо можна порівнявши рахунки 6441 і 3771. Якщо 1/ 6 від сальдо за Дт 3771 дорівнює за сумою сальдо по Кт 6441, то значить облік

правильний. Якщо в обліку підприємства є сальдо (залишки) за Дт 6441, то це означає що підприємство не отримало податкові накладні від постачальника. Для обліку податкового зобов'язання з ПДВ використовуються субрахунок 6431 «Податкові зобов'язання» та 6432 «Податкові зобов'язання непідтверджені». На рахунок 6432 потрапляють суми вихідного ПДВ, які не підтверджені податковими накладними. На рахунок 6431 потрапляють суми вихідного ПДВ, нараховані за передплатами і не закриті відвантаженнями. Бухгалтерський облік податкового зобов'язання в 1С 8.2. ТОВ «Альянс» наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Бухгалтерський облік податкового зобов'язання ТОВ «Альянс» в 1С 8.2

Перша подія	Назва документу в 1С 8.2	Проводка
Оплата від покупця, замовника	«Платіжне доручення вхідне»	Дт311 Кт6811 на суму передоплати + Дт6431 Кт6432 на суму ПДВ
	«Податкова накладна»	Дт6432 Кт6412 на суму ПДВ
	«Реалізація товарів і послуг»	Дт361 Кт70 на загальну суму відвантаження (доходу) + Дт70 Кт6431 на суму ПДВ + Дт6811 Кт361 на суму передоплати від покупця (закриття передоплати)
Надання послуги	«Реалізація товарів і послуг»	Дт361 Кт70 на загальну суму відвантаження (доходу) + Дт70 Кт6432 на суму ПДВ
	«Податкова накладна»	Дт6432 Кт6412 на суму ПДВ
	«Платіжне доручення вхідне»	Дт311 Кт361 на суму оплати

Отже, субрахунок 6431 використовується ТОВ «Альянс» тільки в операціях передплат від покупця. Якщо в обліку підприємства є сальдо (залишки) за Дт 6431, то це означає що є незакриті наданими послугами передоплати від покупця. Перевірити правильність суми сальдо за дебетом рахунка 6431 можна

порівнявши рахунки 6431 і 6811. Якщо 1/6 від сальдо за Кт 6811 дорівнює за сумою сальдо по Дт 6431, то значить облік правильний. Якщо в обліку підприємства є сальдо (залишки) за Кт 6432, то це означає що підприємство не виписало податкові накладні за першою подією, тобто не підтвердило своє податкове зобов'язання.

Порядок бухгалтерського обліку ПДВ на ТОВ «Альянс» наступний:

1) на підставі договорів з реалізації робіт, бухгалтер нашого підприємства виписував податкові накладні і в графі 8 розділу II Реєстру вказує загальну суму, включаючи ПДВ. В цій же графі відображав повну вартість поставлених товарів/послуг, указаних у податковій накладній, з урахуванням ПДВ та суми податків і зборів, що не включаються до бази оподаткування. Реєстр ведеться в електронній формі. Паралельно дані виданих податкових накладних вносяться в Журнали 1,3, 4, 5 і відомості 3.1, 3.2 та 3.6 і Головну книгу.

З 01.01.2015 р., податкові накладні видаються тільки в електронній формі і реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних. Підтвердження податкового кредиту податковими накладними на ТОВ «Альянс» здійснюється так: податкова накладна складається в електронній формі у день виникнення податкових зобов'язань згідно з п. 201.4 ПКУ, бухгалтер досліджуваного підприємства реєструє її в ЄРПН протягом 15 календарних днів, наступних за датою її складання. Тільки після реєстрації податкової накладної покупець зможе отримати її, і лише в електронній формі. Суми ПДВ, не підтверджені зареєстрованими податковими накладними, не включаються до податкового кредиту.

2) на підставі договорів купівлі-продажу, ТОВ «Альянс» отримує податкові накладні, товарні чеки чи інші розрахункові документи, що засвідчують факт сплати ПДВ під час придбання товарів. В графі 8 розділу 1 Реєстру вказує загальну суму операції, включаючи ПДВ, яке підприємством включається до податкового кредиту. Паралельно ці ж дані переносяться і в журнали 3, 6 і відомості 3.3 та 3.5.

Оскільки є два варіанти визначення виникнення податкового зобов'язання чи податкового кредиту, бухгалтер ТОВ «Альянс» може самостійно вибрати найбільш доцільний йому варіант, і відповідно використовувати два субрахунки-дублери – 643 «Податкове зобов'язання» та 644 «Податковий кредит». Для правильного відображення сум ПДВ бухгалтер звіряє дані обох обліків, нехай це займе більше часу, але підприємство не буде мати штрафних санкцій, буде збережено імідж належного платника податків.

На нашу думку помилки, які допускає бухгалтер ТОВ «Альянс» здійснюються при визначенні події, за якою настає право на отримання податкового зобов'язання або податкового кредиту. Тому бухгалтер обов'язково повинен врахувати подію платежу, щоби правильно відобразити суму податку на додану вартість за поточний період. Багато помилок виникає саме при використанні правила «першої події». Як відомо, податковий кредит може виникати лише за умови наявності документа – податкової накладної, яку виписує постачальник або іншого підтверджуючого документа, тобто податковий кредит може настати в момент отримання податкової накладної від постачальника. Проте, якщо постачальник за якихось умов її затримує, підприємство не може відобразити податковий кредит (Дт 6411). В цьому випадку замість 6411 рахунку буде використовуватись «дублер» - рахунок 644 «Податковий кредит». Наприклад, отримали товар, проте накладна ще не надійшла – Дт 28 Кт 631, відображено податковий кредит – Дт 644 Кт 631, отримання накладної – Дт 6411 Кт 644. Відповідно, якщо замість 644 використати 6411, можна зависити суму свого податкового кредиту та неправильно визначити суму ПДВ до сплати. На нашу думку, легше використовувати касовий метод, оскільки за ним податковий кредит чи податкове зобов'язання може виникати лише в момент оплати, а не за «першою» подією. Від так лише після отримання грошей від покупця ми можемо відобразити податкове зобов'язання – Дт 311 Кт 361, Дт 643 Кт 6411. Використовуючи касовий метод розбіжностей у бухгалтерському та податкового обліку не має бути, оскільки все дуже просто – 1) наше підприємство

перерахувало гроші за отриману продукцію – наступив податковий кредит, 2) отримано гроші на поточний рахунок – виникло податкове зобов'язання.

Для надання податкової накладної контрагенту в електронній формі, окрім ключів електронного цифрового підпису, ТОВ «Альянс» має спеціальне програмне забезпечення. - програму «М.Е.Doc IS», як засіб подання звітів у контролюючі органи. Насправді, перелік можливостей програми виходить далеко за межі електронної звітності: нарахування заробітної платні та кадровий облік (модуль «Зарплата»), відправка повідомлень про відкриття/закриття рахунків у банках (модуль «Банківські рахунки») та найактуальніша можливість електронного документообігу сьогодення – реєстрація податкових накладних у Єдиному реєстрі та обмін первинними документами з контрагентами.

Бухгалтерський облік податку на прибуток ведеться відповідно до Податкового кодексу України. Для формування об'єкту оподаткування здійснюється вибірка даних щодо доходів і витрат ТОВ «Альянс». Дані про доходи відбираються з журналу 1 та відомостей до нього; дані про витрати - з журналу 5(5А) та відомостей до нього. Нараховується податок кореспонденцією рахунків Д-т 98 та К-т 6412 а визначається за даними рахунку 79 «Фінансові результати». Суми податку на прибуток знаходять відображення в журналі 3 та відомості 3.6.

Сума нарахованого податку на прибуток, яка відображається в Декларації про прибуток повинна бути тотожна сумі за кореспонденцією Д-т 98 К-т 6412 і зазначається в журналі 5(5А) та відомості 3.6.

Хоча на ТОВ «Альянс» при визначенні бази оподаткування податком на прибуток враховані всі положення Податкового кодексу, проте в обліковій політиці підприємства ми виявили певні недоліки:

- Наказ про облікову політику виданий в 2015 р, але його вимоги мають формальний характер; в ньому взагалі відсутні положення, використовувані підприємством для складання і подання податкової звітності;

- при визначенні бази оподаткування податком на прибуток, хоча первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з

поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством, але Наказ цього не враховує;

- первісна вартість об'єкта основних засобів не збільшується на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому пунктами 19-21 Положення (стандарту) 7, що може призвести до викривлення бази оподаткування, а це, в свою чергу - до нарахування штрафів;

Зауважимо також, що до Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність унесено зміни, які дозволяють підприємству самостійно визначати доцільність застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, крім випадків, коли обов'язкове застосування міжнародних стандартів встановлене законодавством (ч. 5 ст. 8 Закону від 16.07.99 р. N 996-XIV). Проте, ТОВ «Альянс», хоча і не вибрало облік за правилами МСФЗ, у наказі про облікову політику не прописало особливості податкового обліку згідно з вимогами Податкового кодексу.

Всі ці недоліки необхідно усунути, шляхом оновлення Наказу про облікову політику.

Для обліку плати за землю на рахунку 641 відкрито окремий аналітичний рахунок 6413. Синтетичний та аналітичний облік за рахунком 64 ведеться у журналі 3, дані якого є підставою для записів у Головну книгу. ТОВ «Альянс» самостійно розраховує суму земельного податку на підставі даних Державного земельного кадастру кожен рік станом на 1 січня поточного року та до 1 лютого подає Зведений розрахунок суми земельного податку на поточний рік до ДПІ в м. Первомайськ.

Зведений розрахунок суми земельного податку є первинним документом з обліку плати за землю. Нараховану суму земельного податку за несільськогосподарські угіддя ТОВ «Альянс» відносить на 949 субрахунок "Інші витрати операційної діяльності".

Визначення суми ПДФО здійснюється на підставі норм Податкового кодексу. Оскільки ТОВ «Альянс» є податковим агентом для фізичних осіб, що

перебувають з ним у трудових відносинах, воно звітує перед ДПП м. Первомайськ щодо нарахованих доходів і утриманого ПДФО. Податковий розрахунок за ф. № 1ДФ заповнюється наступним чином: у рядках 3 та 3а проставляється сума нарахованого та виплаченого доходу за відповідний звітний період; у рядках 4 та 4а проставляється сума податку на доходи у фізичних осіб з врахуванням суми недоплати/переплати.

Основними показниками даного Податкового розрахунку є:

- ідентифікаційний номер працівників, з яких за звітний період підприємством було утримано ПДФО. Номер зазначається на підставі довідки податкової інспекції, що видається громадянам про присвоєння їм ідентифікаційного номеру;

- сума нарахованого доходу, що відповідає даним розрахунково-платіжних відомостей за звітний період, а також сума за кредитом субрахунку 661 якими відображене нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам. Нарахований дохід відображається повністю, без вирахування ПДФО, ЄСВ;

- сума виплаченого доходу - сума виплаченої заробітної плати та інших видів доходу працівникам за звітний період. Даний показник відповідає виплаченій заробітній платі за платіжними відомостями або ж сумі, відображеній по Д-ту 661 і К-т 301,311. Заробітна плата відображається у податковому розрахунку за період, у який входить попередній місяць, за який вона була нарахована. До податкового розрахунку за 1 квартал включається заробітна плата за січень, яка нарахована у січні та виплачена у лютому, за лютий - нарахована у лютому та виплачена у березні;

- сума утриманого податку, за якою виділяється сума нарахованого податку - відповідно до даних розрахунково-платіжної відомості, - та сума перерахованого податку, тобто податку, який був сплачений до бюджету при отриманні зарплати пропорційно до виплаченої заробітної плати - згідно з платіжними документами, оформленими на перерахування податку.

Облік розрахунків за єдиним соціальним внеском, страхуванням майна ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням». За кредитом рахунку 65

«Розрахунки за страхуванням», а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом — погашення заборгованості та витрачання страхування на підприємстві.

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування. Зокрема на ТОВ «Альянс» наявний такий аналітичний рахунок, як 6511 «єдиний соціальний внесок по фонду оплати праці» .

Бухгалтерський облік розрахунків по ЄСВ на досліджуваному підприємстві здійснюється головним бухгалтером. В обов'язки даного працівника входить в частині обліку розрахунків по заробітній платі та за єдиним соціальним внеском входить:

- нарахування заробітної плати працівникам підприємства та всіх видів надбавок, доплат і допомог;
- ведення синтетичного та аналітичного обліку розрахунків по заробітній платі;
- здійснення нарахувань та утримань ЄСВ до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- складання та подання звітності до органів статистики, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, державної фіскальної служби та керівництву підприємства, що стосується заробітної плати працівників;
- складання розрахунково-платіжних та платіжних відомостей;
- ведення персоніфікованого обліку та подання звітності з нього;
- ведення автоматизованого обліку розрахунків по оплаті праці.

Отже, можна зробити висновок про те, що склад рахунків по обліку зобов'язань із ЄСВ на ТОВ «Альянс» співпадає з їх переліком згідно Плану рахунків. Первинні документи по обліку заробітної плати і розрахунків по ЄСВ, що надходять до бухгалтерії ТОВ «Альянс», після перевірки і опрацювання групують за ідентифікаційними номерами працівників і використовують для заповнення розрахунково-платіжної відомості по нарахуванню заробітної плати.

В цій відомості здійснюється нарахування заробітної плати працівників підприємства і утримань з неї. Вона на аналізованому підприємстві формується за допомогою програмного забезпечення "1С Бухгалтерія".

Варто зауважити, що провадження нарахування ЄСВ та віднесення їх на витрати виробництва оформляється у вигляді бухгалтерського розрахунку. В свою чергу, провадження ЄСВ шляхом проведення утримання із суми сукупного оподаткованого доходу працівників підприємства здійснюється за даними Розрахунково-платіжної відомості безпосередньо по кожному з них.

Також по рахунку 65, окрім вищевказаного, відображаються розрахунки підприємства за операціями, пов'язаними із страхуванням ризиків транспортування продукції при реалізації, страхування майна суб'єкта господарювання. Факт заключення договорів із страховими організаціями, на підставі договору страхування, знаходить своє відображення по дебету рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» і кредиту рахунку 655 "За страхуванням майна". Перерахування коштів до страхової компанії показується по дебету рахунку 655 і кредиту рахунку 31.

Також іноді в практиці досліджуваного підприємства виникали випадки звернення до суду, в результаті чого сплачувалось державне мито. Державне мито підприємством відноситься до складу адміністративних витрат у звітному періоді, в якому вони були здійснені (що відображається у рядку 06.2 декларації з податку на прибуток з обов'язковим поданням додатка АВ із заповненням рядка 06.2.7) при наявності підтверджуючих документів. Такими документами є: платіжний документ на сплату держмита (судового збору), акт, що засвідчує надання позивачеві юридичних чи інших послуг, пов'язаних із врегулюванням спорів. Ці документи і визначають дату визнання витрат. А витрати, пов'язані із сплатою держмита враховуються при визначенні об'єкта обкладення податком на прибуток підприємств.

Сплата належних податків і платежів до бюджету із розрахункового рахунку здійснюється за допомогою документа «Платіжне доручення».

З 1 січня 2017 р. у зв'язку з внесенням суттєвих змін до III ПК України, ТОВ «Альянс» оподатковуваний прибуток визначає на підставі даних бухгалтерського обліку, фінансової звітності про доходи і витрати, і даних про фінансовий результат до оподаткування відповідно до п. 44.2 ст. 44 гл. 1 розд. II ПК України.

ТОВ «Альянс», у якого річний дохід за вирахуванням непрямих податків, визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній звітний рік не перевищував 20 млн грн, об'єкт оподаткування визначає без коригування фінансового результату на всі різниці, крім негативного значення об'єкта оподаткування попередніх років.

Тобто, для ТОВ «Альянс» прибуток до оподаткування за 2017 повинен зменшуватися на збитки, відображені у податковій декларації за 2016 і непогашені збитки, що виникли на 01.01.2015 р за правилами п. 3 підрозд. 4 розд. XX ПК України.

Податковим періодом для податку на прибуток ТОВ «Альянс» є календарний рік, з урахуванням положень п. 57.1 ст. 57 гл. 4 розд. II ПК України, яким визначено порядок обліку авансових внесків з податку.

Податок, що підлягає сплаті до бюджету ТОВ «Альянс» за 2016 рік зменшувався на суму нарахованого та сплаченого податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) відповідно до розд. XII НК України щодо об'єктів нежитлової нерухомості (п. 137.5 ст. 137 розд. III ПК України). На цей вид податку для цілей податкового обліку коригується фінансовий результат до оподаткування (шляхом його збільшення)

Згідно з п. 33 підрозд. 10 розд. XX ПК України, в 2016 році ставки податку для об'єктів нежитлової нерухомості, що перебувають у власності ТОВ «Альянс», визначених пп. 266.5.1. п. 265,5 ст. 265 розд. XII ПК України, не можуть перевищувати 1% мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року за 1 м² для об'єктів нежитлової нерухомості. Якщо сума податку на прибуток, за вирахуванням авансових платежів, буде менше податку на нерухомість, то таке від'ємне значення не є переплатою

податку та «пропадає». Однак ще не факт що саме так і буде, тому що в інтегрованій картці ТОВ «Альянс», як платника податку така переплата враховується.

Податкова декларація з податку на прибуток ТОВ «Альянс» подається до 1 червня року, наступного за звітним (п. 57.1 ст. 57 гл. 4 розд. II ПК України). Це правило застосовується до податкової декларації за 2017 рік, а ось податкова декларація за 2016 подається за старими правилами. Сплата податку здійснюється протягом 10 календарних днів, наступних за граничним терміном подання декларації (п. 57.1 ст. 57 гл. 4 розд. II ПК України).

Оригінал декларації з податку на прибуток з відповідними додатками подається ТОВ «Альянс» до податкового органу за своїм місцезнаходженням на одному двосторонньому аркуші формату А4 з відповідними додатками на односторонніх аркушах формату А4. Декларація підписується керівником і головним бухгалтером та скріплюється печаткою підприємства. Разом з декларацією з податку на прибуток підприємство подає разом з річною декларацією з податку на прибуток річну фінансову звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати.

Податковий облік ТОВ «Альянс» з метою складання декларації з податку на прибуток має певні особливості. У 2017 році величина 10 % ремонтного ліміту основних засобів визначається виходячи з сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів, що підлягають амортизації, на початок 2017 року, тобто на 1 січня. Причому ці 10 % розраховуються для всього 2017 року (і для I кварталу, і для подальших податкових періодів) і для всіх груп основних фондів. Незважаючи на те що розрахований 10 % ліміт поширюється на витрати на ремонт як власних, так і орендованих основних фондів, вартість отриманих в оренду об'єктів не збільшує балансову вартість відповідних груп основних фондів. Отож, вартість орендованих об'єктів не враховується при розрахунку 10 % ліміту для відображення ремонтних витрат.

ТОВ «Альянс» за підсумками попереднього року проводить індексацію балансової вартості груп своїх основних фондів та нематеріальних активів

станом на початок I кварталу наступного року на коефіцієнт індексації K_i , який визначається за формулою:

$$K_i = [I_{(a-1)} - 10] : 100, \quad (3.1)$$

де $I_{(a-1)}$ — індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Проведення такої індексації можливе, якщо коефіцієнт індексації (K_i) перевищує одиницю. За даними Держкомстату, індекс інфляції за 2016 рік склав 101,2 %. Таким чином, коефіцієнт для проведення індексації в 2016 році дорівнює 0,912 $[(101,2 - 10) : 100]$, що менше одиниці, а отже, індексація балансової вартості груп основних фондів та нематеріальних активів на 01.01.2018 р. не проводилась.

Що стосується виправлення помилок, виявлених в різні податкові періоди, то підприємство виправляє ситуацію таким чином. Так, якщо помилку виявлено: то її слід виправляло через «нову» уточнюючу декларацію, затверджену наказом № 114, яка, по суті, виконувала роль уточнюючого розрахунку, якщо в шапці декларації було поставлено відмітку в полі 1 напроти комірки «Уточнююча»; або як варіант - бухгалтер підприємства чекав строків подання звітності за II квартал та роби виправлення в поточній декларації.

На жаль, повністю автоматизовано скласти декларацію з податку на прибуток в програмі «1С:Підприємство» версії 7.7 досі не вдається. Формування електронної декларації з податку на прибуток відбувається наступним чином. Регламентований звіт «Декларація про прибуток (квартальна форма)» знаходиться в меню «Звіти» — «Регламентовані звіти».

Програмою передбачено як автоматичне заповнення даного звіту (з допомогою натиснення в меню клавіші «Заповнити»), так і можливість ручного коригування строк декларації (в випадку якщо убирається ознака в полі «Автоматичний розрахунок»). Однак, на жаль, для бухгалтерів, розробники «1С» ще не змогли повністю усунути помилки, пов'язані з автоматичним

заповненням декларації. Через це більшість строк як і раніше на ТОВ «Альянс» заповнюється вручну.

Перед складанням електронної декларації про прибуток, бухгалтер ТОВ «Альянс» в обов'язковому порядку виконує наступні процедури, що впливають на податковий облік податку на прибуток:

1. Проводить перевірку поміток на видалення з метою запобігання помилкового видалення документів, а також перепроведення документів для відновлення послідовності проведення.

2. Нарахувати податки і збори та перевірити правильність їх віднесення на відповідні рахунки бухгалтерського і податкового обліку, а також відповідні субконто.

3. Провести списання і переоцінку запасів і МШП, нормування витрат на ПММ.

4. Нарахувати амортизацію основних засобів і нематеріальних активів.

5. Перевірити ув'язку субконто статей бухгалтерських витрат зі статтями податкової декларації.

6. Виключити з витрат суми витрат, які не пов'язані з господарською діяльністю підприємства.

7. Провести розподіл накопичених в податковому обліку сум модернізації і покращення основних засобів між балансовою вартістю та податковими витратами.

8. Нарахувати проценти за користування кредитами

9. Провести підсумкові калькуляції (розрахунок і коригування собівартості товарів та послуг)

10. Провести автоматичне закриття податкового періоду.

Подальшою дією бухгалтера ТОВ «Альянс» є самоперевірка результатів податкового обліку, складеного за нормами ПКУ.

По-перше, бухгалтер перевіряє, щоб всі статті доходів і витрат були «прив'язані» до правильних субконто. Для цього аналізується кожна «витратна»

і «доходна» оборотно-сальдова відомість на предмет «прив'язки» видів доходів і витрат до довідника «Статті податкових декларацій» .

По-друге, перевіряються ще раз операції, по яких передоплата за товар сталася до 01.01.2018 р., а відвантаження, — після 01.01.2018 р. Для цього необхідно проаналізувати дані субрахунку 6811 «Розрахунки по авансах отриманих (у національній валюті) », або кредит субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» на предмет наявності таких передоплат за станом на 31.01.2018 р. Окрім цього, аналізуються рахунки доходів за I квартал 2018 р., щоб переконатися в тому, що це передоплата є включеною у дохід підприємства.

По результатам продаж, здійснених після 01.01.2018 р., в частині вартості таких продаж, сплаченої у вигляді авансів (передоплати) до такої дати, податковий дохід не визначається, оскільки до 01.01.2018 р. був визначений як дохід. Для цього аналізуються дані дебету субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» по покупцях в розрізі рахунків і договорів, по яких було здійснено таке відвантаження. По цих операціях дохід від продажу товарів був відбитий по відвантаженню (у випадку з неплатником податку на прибуток). Таким чином, при отримання оплати в рахунок таких операцій податковий дохід не визнається.

Крім того, перевіряються аналогічні операції в частині податкових витрат. У разі, якщо товари, роботи, послуги отримані (виконані, надані) після 01.01.2018 р. і сплачені у вигляді авансів до 01.01.2018 р., при цьому такі аванси були включені до складу витрат, їх вартість не може бути віднесена на податкові витрати. Для цього необхідно проаналізувати ці рахунки витрат за попередні податкові періоди, а також субрахунки 6811 «Розрахунки по авансах отриманих (у національній валюті)» і субрахунки 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». У випадку якщо сума передоплати за станом на 01.01.2017 р. була здійснена на користь неплатника податку на прибуток, після 01.01.2017 р. ТОВ «Альянс» може віднести вартість товару на податкові витрати по даті їх реалізації, окрім випадку, якщо постачальником виступає фізична особа — підприємець — платник єдиного податку.

У разі, якщо після продажу товарів, надання послуг відбувалася яка-небудь зміна суми компенсації їх вартості, у тому числі перерахунок при поверненні права власності на такі результати робіт, послуг ТОВ «Альянс», підприємство здійснює відповідний перерахунок доходів або витрат (балансової вартості основних засобів) в звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації. При цьому в п. 1 подразд. 4 розд. XX ПКУ вказано, що положення розд. III ПКУ застосовуються при розрахунках з бюджетом починаючи з доходів і витрат, отриманих і здійснених з 01.04.2017 р. Таким чином, відносно цієї ситуації щодо дій підприємства немає чітких норм законодавства. З цього питання також немає офіційних роз'яснень органів ДПС України, і підприємству залишається увесь час тільки чекати рішення податкової служби з цього питання.

Після завершення вищеперелічених «перевірочних» операцій бухгалтер ТОВ «Альянс» здійснює автоматичне заповнення декларації. Проте декларацію про прибуток підприємству частково доводиться заповнювати вручну. Ручного коригування, зокрема, вимагають: собівартість придбаних (виготовлених) і реалізованих товарів (робіт, послуг); інші витрати. Для того, щоб правильно заповнити додаток СВ до декларації, підприємству доводиться здійснювати спеціальні розрахунки в Excel і самостійно визначати конкретний перелік і склад статей калькуляції собівартості їх робіт (послуг), а потім вручну додавати суму в декларацію. Для того, щоб підкоригувати або заповнити порожні поля додатків і самої декларації, необхідно зняти ознаку в полі «Автоматичний розрахунок»

Проте, незалежно від часткової автоматизації податкової звітності, на сьогоднішній день бухгалтерам достатньо складно звірити правильність даних бухгалтерського і податкового обліку, оскільки облікові регістри програми «1С» не дозволяють коректно і легко провести таку звірку. А на дані по забалансових рахункам, які, начебто повинні відображати суми різниць між бухгалтерським і податковим обліком, не слід повністю покладатися.

Отже, при дослідженні обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом, нами були розглянуті особливості бухгалтерського і податкового обліку доходів ТОВ «Альянс», виявлені певні недоліки. Зокрема, в бухгалтерському обліку ТОВ «Альянс»:

- недоліки у розмежуванні організації бухгалтерського обліку та формування облікової політики;
- відсутність графіку документообігу товариства;
- відсутність чіткого визначення видів діяльності та класифікації доходів і витрат, які їх формують;
- відсутність зведеного регістру, який містив би детальну інформацію про порядок формування фінансових результатів від різних видів діяльності

Що стосується податкового обліку, то серйозних недоліків ми не виявили, оскільки підприємство податковий облік веде відповідно з вимогами Податкового кодексу. Наказ про організацію податкового обліку застарів, оскільки там посилання наводяться на Закон "Про податок на прибуток", тому це необхідно відкоригувати.

Також бухгалтеру ТОВ «Альянс» достатньо складно звірити правильність даних бухгалтерського і податкового обліку, оскільки облікові регістри програми «1С» не дозволяють коректно і легко провести таке звірення.

Отже, нами були розглянуті особливості бухгалтерського і податкового обліку доходів ТОВ «Альянс», виявлені певні недоліки.

Зокрема, в бухгалтерському обліку ТОВ «Альянс» :

- Наказ про облікову політику розроблено, однак положення облікової політики застаріли і жодного разу не оновлювались;
- потребує впорядкування бухгалтерський облік операцій з продажу робіт і послуг з можливістю аналітичної й синтетичної деталізації для раціональної організації їх контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

- відсутня деталізація рахунків з обліку доходів, що не дає можливості максимально відображати інформаційну систему управління реалізацією послуг і робіт.

Характеризуючи внутрішньогосподарський контроль розрахунків з бюджетом на ТОВ «Альянс» слід зазначити, що на підприємстві не має спеціально організованої служби внутрішньогосподарського контролю.

Так як розрахунки з бюджетом є досить трудомісткою і відповідальною ділянкою облікової роботи, у зв'язку з досить швидкими змінами, що відбуваються у законодавстві, вона потребує додаткового внутрішнього контролю, адже річ йде про правильність нарахування, утримання та сплати податків до бюджету.

У зв'язку з вищевикладеним на ТОВ «Альянс» функцію внутрішньогосподарського контролю на підприємстві виконують головний бухгалтер і бухгалтер підприємства, які мають відповідну освіту, обізнаність у даному питанні і які займаються питаннями бухгалтерського обліку на підприємстві.

Значно зручним все ж таки є те, що на підприємстві діє автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку. Слід відмітити, що використання програми 1С. Бухгалтерія значно спрощує облікові процедури, полегшує роботу особи, що займається внутрішньогосподарським контролем

При побудові системи внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою податків і зборів керівництво ТОВ «Альянс» переслідує мету забезпечення:

1) достовірною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, зокрема, в частині податкового планування;

2) збереження документів, що засвідчують право на визнання податкового кредиту та декларують виникнення податкового зобов'язання, оскільки такі документи служать доказовою базою при вирішенні судових спорів;

3) ефективності господарської діяльності з метою попередження неефективного використання ресурсів шляхом контролювання вчасності надходження податкових накладних від контрагентів, які надають право визнавати

податковий кредит з ПДВ, і таким чином, законно зменшувати суму коштів до сплати в бюджет;

4) дотримання принципів затвердженої облікової політики в частині обліку розрахунків за податками;

5) виконання вимог Податкового кодексу та інших нормативно-правових актів при нарахуванні та сплаті податків і зборів.

Метою внутрішнього контролю розрахунків за податками на ТОВ «Альянс» є забезпечення повноти нарахування та сплати податків, а також захист управлінського персоналу від штрафних санкцій.

Об'єктом внутрішнього контролю розрахунків за податками на ТОВ «Альянс» є господарська діяльність підприємства, господарські процеси та операції, що призводять до виникнення зобов'язань з податків і зборів, а також дії та діяльність відповідальних за нарахування та сплату податків осіб.

Перевірка розрахунків за податками на ТОВ «Альянс» відбувається за певним алгоритмом. При цьому виділяються етапи, залежно від логічної послідовності розрахунку податкового зобов'язання (рис.3.1).

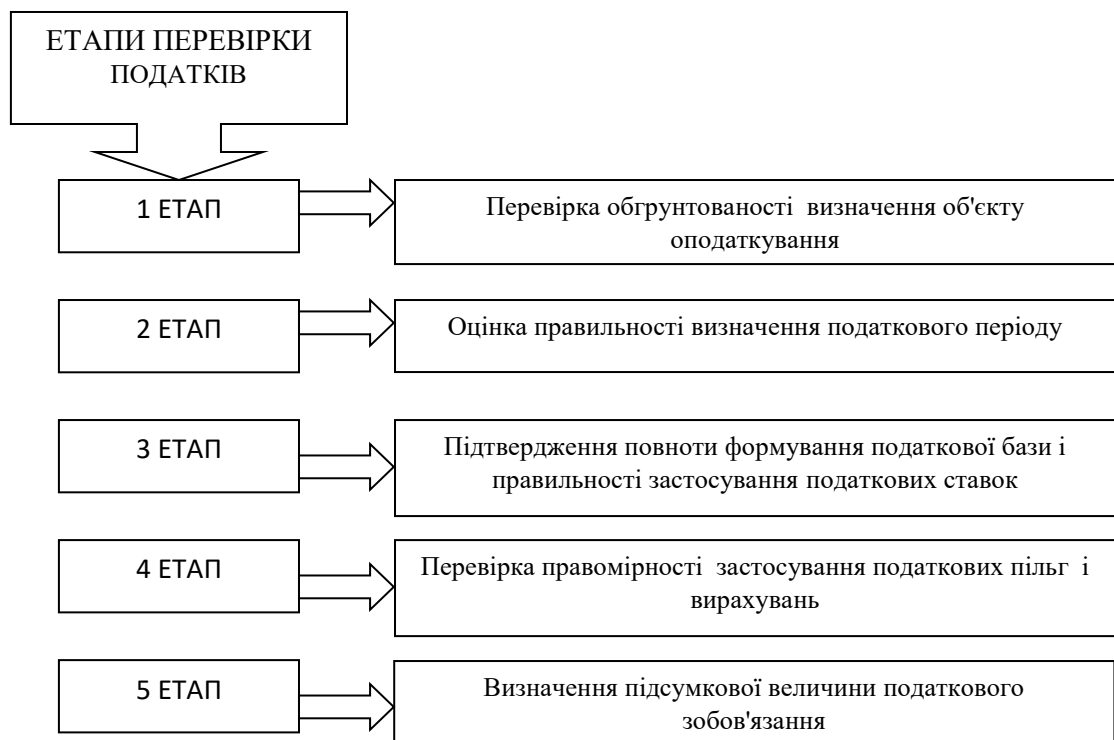


Рисунок 3.1 Послідовність перевірки податків на ТОВ «Альянс»

Внутрішньогосподарський контроль розрахунків за податками і платежами передбачає об'єктами 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.

Основними завданнями внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками і платежами на ТОВ «Альянс» є:

- забезпечення достовірності розрахунків сум податків і платежів;
- своєчасне погашення зобов'язань за податками і платежами;
- недопущення фактів помилок у веденні бухгалтерського та податкового обліку та на звітності підприємства за податками й платежами;
- неухильне дотримання термінів подання звітності до податкових органів за видами податків і платежів.

Важливість для досліджуваного підприємства питань з оподаткування передбачає розробку чіткої методики контролю. Серед особливостей методики — базування на суворому документування операцій; врахування відмінностей головних об'єктів оподаткування (доходи (прибуток), додана вартість продукції, робіт, послуг, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичної особи, інші об'єкти, визначені законами; впорядкування первинної документації з обліку головних об'єктів оподаткування та визначення основних джерел інформації та інформаційної бази контролю).

Перевірка податкових розрахунків на ТОВ «Альянс» 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;

- 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 фіскальним органам;
- реальність відображення залишків заборгованості в розрахунках з бюджетом за показниками фінансової звітності підприємства;
- аналіз стану справ оскарження дій органів ДФС.

Контроль розрахунків ТОВ «Альянс» з бюджетом за податком на прибуток проводять на основі інформації податкового обліку, що ведеться на підприємстві, податкової звітності (декларації про прибуток), а також інформації бухгалтерського обліку за рахунками 641, 70—75, 98. Перевірка розпочинається із встановлення достовірності визначення величини прибутку, що підлягає оподаткуванню. Даний показник формується на основі доходу, витрат підприємства. Контролер з'ясовує дотримання вимог р. III ст. 135 Податкового кодексу України на предмет включення сум одержаних надходжень до складу доходу, а також дотримання правила визначення дати збільшення доходу. Зіставленням даних податкового обліку і записів на рахунках 70—75 у регістрах бухгалтерського, а також шляхом арифметичних перерахунків підсумків вибірково встановлюють правильність визначення обсягів сукупного доходу.

Склад витрат підприємства відслідковують з урахуванням вимог р. III ст. 138 Податкового кодексу України за такими напрямками: дотримання вимог включення до складу валових витрат, здійснюваних як компенсація вартості

товарів (робіт, по- слуг), що призначені для подальшого використання в господарській діяльності; дотримання підстав включення витрат, що мають подвійне призначення й частково включаються до складу витрат, що формують базу оподаткування податком на прибуток; документальне підтвердження фактів таких витрат. Витрати на товари, роботи та послуги, що підприємство понесло, та зміни залишків інвентарних запасів відслідковуються за даними дебету рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші операційні витрати». Під час перевірки достовірності визначення сум амортизаційних відрахувань за основними засобами, контролер переконується у достовірності ведення обліку балансової вартості основних засобів. Також відслідковується правомірність застосовуваних норм нарахування амортизації.

Податкові зобов'язання з податку на прибуток шляхом застосування арифметичного та логічного прийомів перевіряються у кореспонденції кредиту субрахунку 641 відповідного аналітичного рахунку з дебетом рахунку 98 «Податок на прибуток». Відповідно у кореспонденції дебету 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 контролер встановлює чи дотримуються на підприємстві вимоги щодо ведення бухгалтерського та податкового обліку, а також наскільки правильно складаються декларації за ПДВ. Спершу встановлюється законність реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності як платника (неплатника) ПДВ, а також встановлення звітного (податкового) періоду залежно від обсягу оподатковуваних операцій за минулі дванадцять місячних податкових періодів. Наступним кроком є перевірка правомірності застосування пільг.

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 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 кредиту субрахунку 641 з дебетом рахунка 643 «Податкові зобов'язання». Відповідно у кореспонденції кредиту 641 з дебетом рахунків обліку витрат відслідковують податкове зобов'язання з ПДВ у випадках витрат і втрат матеріальних цінностей та інших ресурсів понад встановлені норми, ліквідації основних засобів за рішенням платника податку, безоплатної поставки матеріальних цінностей, робіт і послуг; невиробничого використання матеріальних цінностей (окрім основних засобів), робіт і послуг.

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

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 придбаваються 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».

Здійснюючи контроль розрахунків за податком з доходів фізичних осіб (ПДФО) особливу увагу перевіряючи ТОВ «Альянс» приділяє таким питанням:

- обґрунтованість визначення об'єкта оподаткування ПДФО (сукупного оподатковуваного доходу окремих працівників);
- правомірність надання податкових соціальних пільг, а також реалізації права на податковий кредит;
- правильність застосування ставок податку;
- вчасність перерахування до бюджету нарахованого податку;
- дотримання вимог щодо відображення суми нарахованого й сплаченого податку з доходів фізичних осіб у бухгалтерському обліку та звітності. На основі даних аналітичного обліку за рахунком 641, а також даних первинних документів, що дають підстави для нарахування доходу вибірково шляхом арифметичних перерахунків контролер встановлює правомірність визначення сукупного оподатковуваного доходу окремих працівників.

У процесі контролю особлива увага звертається на правильність визначення загального оподатковуваного доходу кожної окремої особи.

В обов'язковому порядку контролер відстежує дотримання на підприємстві 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 (у тому числі зарплати) на картрахунок особи одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунки слід оформити й перерахування податку з таких доходів.

Виплата будь-якого оподаткованого 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. У разі виявлення несвоєчасних виплат контролер ТОВ «Альянс» досліджує їх причини у зв'язку із дотриманням розрахунково-платіжної дисципліни.

Окремо контролер відслідковує ведення на підприємстві аналітичного обліку з іншою потрібною деталізацією для забезпечення узагальнення інформації для складання податкової звітності та оперативного контролю розрахунків з бюджетом. Перевіряючий переконується у тотожності сальдо за рахунком 64 та його субрахунками зокрема.

Основним недоліком внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом на ТОВ «Альянс» є те, що для документування результатів перевірок та роботи працівниками служби внутрішнього контролю можуть застосовуватись різні робочі документи, наприклад, адаптовані тести оцінки внутрішнього контролю, тести порівняння, акти перевірок, спеціальні сигнальні документи, проте форми таких документів не розроблені.

3.2 Вдосконалення структурно-логічної схеми обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом ТОВ «Альянс»

Створення ефективної системи податкового менеджменту передбачає наявність інформаційного забезпечення належної якості. Отримання, аналіз і використання даних про податкові зобов'язання, які виникають у підприємства, доходи, витрати і ризики, дозволяє говорити про те, що інформаційне забезпечення податкового менеджменту тісно корелюється з його обліково-аналітичним забезпеченням.

В ході дослідження нами була розроблена і теоретично обґрунтована

структурно-логічна схема системи обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом ТОВ «Альянс».

Розроблена схема враховує наведені нижче базові положення, включає в себе вироблені в ході дослідження теоретичні і методологічні положення, розроблені підходи і методики, відповідний інструментарій, а також має визначені особливості:

1. В даний час існують різні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення комерційних організацій. В Україні широко використовується тактичний підхід, орієнтований на максимізацію прибутку. Одночасно даний підхід вступає в протиріччя зі стійким бажанням власників платити якомога менше податків, що тягне за собою спроби трактувати податковий менеджмент як спосіб відходу від виконання податкових зобов'язань і створює відповідні передумови для формування його обліково-аналітичного забезпечення.

Досвід розвинених країн показує, що основною метою, що забезпечує довгострокове і стійке процвітання компанії, повинна бути максимізація реальної вартості компанії, що подається у вигляді чистих пасивів, яка здійснюється в рамках стратегічного підходу.

2. Розгляд процесів відображення в обліково-аналітичній системі комерційної організації фактів господарського життя, що призводять до зміни як оподатковуваних баз, так і власного капіталу, які знаходять своє відображення не тільки в податковій та бухгалтерській, а й в управлінській і стратегічній звітності.

3. Дослідження процесів формування та функціонування обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту з урахуванням стадій життєвого циклу комерційної організації. При цьому, стадії життєвого циклу впливають на:

- структуру сплачуваних податків і зборів;
- базову стратегію розвитку (на стадіях зародження / становлення та розвитку використовується стратегія зростання, пов'язана з плануванням і прогнозуванням податкових зобов'язань, на стадії зрілості - стратегія

стабільності, пов'язана з ефективним управлінням податковими зобов'язаннями і комплексним урахуванням податкових ризиків, на стадії занепаду / ліквідації - стратегія виживання, пов'язана з абсолютним скороченням податкових зобов'язань і зневагою податковими ризиками);

- використовувані бухгалтерські баланси (на стадії зародження / становлення - нульові бухгалтерські баланси, на стадіях розвитку і зрілості - похідні бухгалтерські баланси, на стадії занепаду - ліквідаційні баланси) і т.д.

4. Застосування при формуванні обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту підприємства наукових підходів до управління (системного, процесного, ситуаційного і стратегічного).

5. Забезпечення синтезу і збалансованості тактичної і стратегічної інформації про податкові доходи / витрати, зобов'язання і ризики в рамках обліково-аналітичної системи.

6. Актуальність дослідження обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту комерційного підприємства визначається тим, що основу будь-якої управлінської діяльності становить процес прийняття рішень, що включає ряд основних етапів:

- постановка цілей і завдань;
- облікове забезпечення;
- аналітичне забезпечення;
- технологія прийняття рішення;
- контроль за реалізацією рішення.

Обліково-аналітичне забезпечення займає важливе місце в системі прийняття управлінських рішень. Ефективність управління податковими зобов'язаннями, податковими доходами, витратами і податковими ризиками будь-якого господарюючого суб'єкта в значній мірі залежить від якості інформації, що формується в рамках її обліково-аналітичної системи.

Схема характеризує обліково-аналітичне забезпечення наступними ідентифікаційними агрегатами:

- підходи до організації;
- використовуваний тип податкового менеджменту;
- базові принципи;
- функції;
- часовий період і життєвий цикл організації;
- визначальні чинники;
- основні структурні елементи.

Необхідно брати до уваги взаємозв'язок планування, обліку, аналізу та контролю. Обліково-аналітичне забезпечення податкового менеджменту ґрунтується на їх єдності, яке формує загальний інформаційний простір (рис. 3.2).

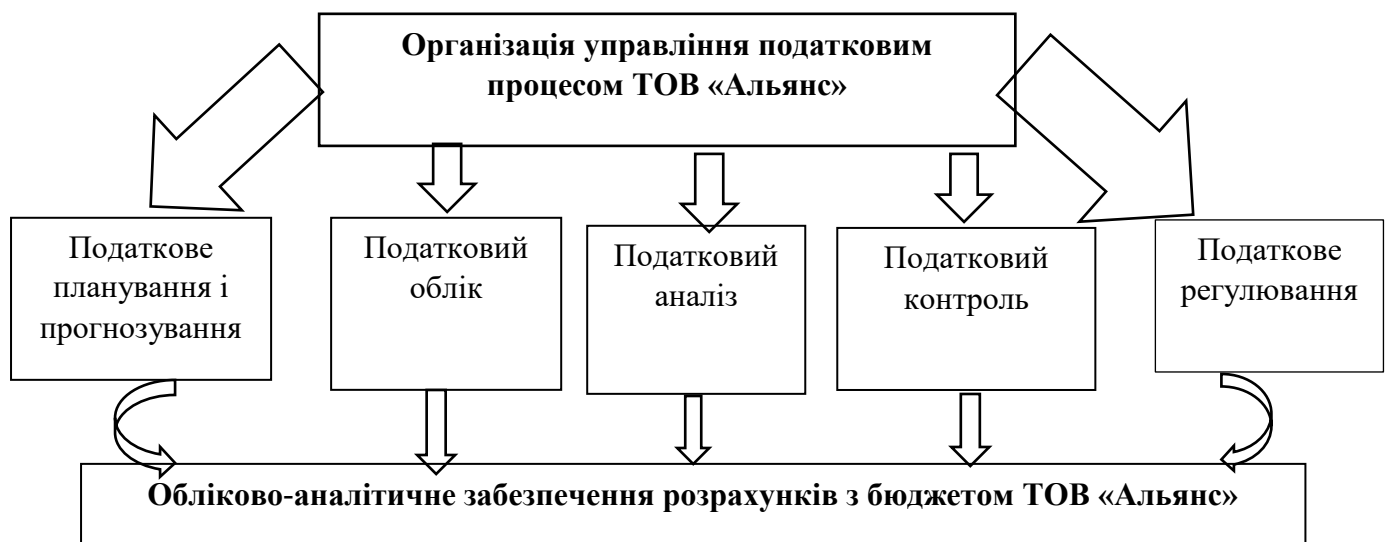


Рисунок 3. 2 Базові складові елементи, що формують єдиний інформаційний простір податкового обліку ТОВ «Альянс»

Перший агрегат схеми представлений підходами до організації обліково-аналітичного забезпечення податкового процесу:

- тактичний - орієнтований на максимізацію прибутку шляхом прямого скорочення розміру податкових зобов'язань;

- стратегічний - згідно якого основною метою, що забезпечує довгострокове і стійке процвітання компанії, повинна бути максимізація

реальної вартості компанії, що подається у вигляді чистих пасивів, яка забезпечується через механізм ефективного управління податковими доходами, витратами, зобов'язаннями і ризиками;

- ситуаційний - орієнтований на дослідження і рішення задач, що стоять перед обліково-аналітичним забезпеченням податкового менеджменту, на трьох рівнях:

- факти господарського життя;
- події, як комплекс відповідних факторів;
- економічна ситуація, яка об'єднує відповідні події.

Ситуаційний підхід до проведення аналізу і контролю був глибоко опрацьований і описаний І.В. Лесняком.

Другий агрегат схеми ідентифікує залежність обліково-аналітичного забезпечення від типу системи податкового менеджменту, існуючого в рамках комерційного підприємства. В рамках дослідження було проведено анкетування на ТОВ «Альянс», в результаті чого з'ясовано, що підприємство в тій чи іншій мірі використовує інструменти податкового менеджменту для управління податковими зобов'язаннями. Використовувані моделі податкового менеджменту можна згрупувати в три види (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Рекомендований вибір моделі податкового менеджменту

Рівень податкового навантаження, %	Масштаби бізнесу	
	Мале підприємство	Середнє підприємство
Не більше 15	I	I
15-30	I	I-II
30-40	II / відмова від діяльності	II-III
Більше 40	відмова	відмова
	Рекомендований вибір моделі податкового менеджменту	

За матеріалами анкетування ТОВ «Альянс» дана оцінка сучасного стану податкового та бухгалтерського обліку і звітності, зроблені висновки, що

дозволяють прийняти їх за основу при вдосконаленні системи обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом даного підприємства. Вибір для ТОВ «Альянс» моделі створення і функціонування податкового менеджменту, а відповідного і його обліково-аналітичного забезпечення, повинен бути пов'язаний з потребою в ньому, яка залежить від ступеня обтяження платника податків податковими зобов'язаннями (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Триваріантна побудова моделі податкового процесу на ТОВ «Альянс»

Варіант моделі	Вирішувані задачі	Потреба для реалізації			
		Інформація	Кадри	Тех. ресурси	Наша оцінка
Перша модель	1.Розробка і контроль над виконанням облікової політики; Формування облікових баз; плану і графіків податкових платежів; 2. Аналіз виконання планів, графіків, оцінка причин виникнення відхилень; 3. Можливе використання податкових пільг	Законодавчо-нормативні акти з оподаткування	Працівники бухгалтерії	Наявні	Є найбільш простий в плані організації і охоплює рішення кола завдань, які можуть бути охарактеризовані як внутрішній податковий контроль або аудит. Функції по реалізації можуть бути покладені на працівників бухгалтерської служби або фінансового відділу. При використанні організації даної моделі не виникає потреби в додаткових ресурсах.
Друга модель	В доповнення до вищепереліченого: 1. Оцінка податкових наслідків управлінських рішень 2. Оцінка впливів тенденцій	+ коментарі юристів, економістів, бухгалтерів; + рішення судів по спорах і конфліктах; + проекти законодавчих актів з податків	В штат бухгалтерії вводиться спеціаліст з податкового менеджменту	Комп'ютерна техніка, програмне забезпечення для здійснення аналітичних процедур	Припускає введення в штат спеціаліста з податкового менеджменту. До кола задач, що вирішуються за і інформація. першою моделлю, додаються задачі більш

	розвитку податкового законодавства 3. Створення умов максимального використання податкових пільг				складного рівня, спрямовані на оцінку податкових наслідків податкових управлінських рішень і створення умов, що максимально забезпечують використання податкових пільг. Дана модель може бути охарактеризована як податкова експертиза або моніторинг, для забезпечення можливості її реалізації потрібні додаткові технічні ресурси
Третя модель	В доповнення до вищепереліченого: 1. Оцінка податкових наслідків різних варіантів організації діяльності, реалізації різного роду проектів. 2. Розробка і використання схем оптимальності податкових баз	+бази даних, що містять статистику і вхідні параметри по варіантах діяльності і проектах	Формується служба корпоративного податкового менеджменту, залучаються кваліфіковані експерти і спеціалісти	Комп'ютерна техніка з значними функціональними можливостями, відповідне програмне забезпечення	Є самою складною. Її реалізація припускає формування на підприємстві служби податкового менеджменту, а при необхідності, можливість залучення сторонніх експертів і консультантів. Високі вимоги пред'являються до рівня технічного забезпечення податкового менеджменту, до обсягу і якості інформації, до професійного рівня спеціалістів, що залучаються.

Для оцінки податкового тягаря доцільно використовувати не один показник, а їх систему, яка б забезпечувала об'єктивність оцінки ступеня впливу податкових зобов'язань на доходи, витрати, результати діяльності організації і відтік грошових коштів.

Третій ідентифікаційний агрегат представлений принципам, на підставі яких можлива організація обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту підприємства.

До принципів, які лежать в основі організації обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту комерційного підприємства, можна віднести наступні:

- принцип системності означає, що при формуванні обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту комерційного підприємства необхідно розглядати об'єкт і суб'єкт обліково-аналітичного забезпечення як єдине ціле, тобто облік як внутрішніх взаємозв'язків і взаємозалежностей, так і зовнішніх чинників;

- принцип комплексності, тобто необхідності аналізу всіх складових діяльності підприємства; всіх факторів, що впливають на формування оподатковуваних баз;

- принцип цілепокладання полягає у визначенні основного тренда розвитку підприємства в деякій перспективі. Цілепокладання виступає як якісне визначення мети і тому потребує конкретизації для того, щоб була можливість передати встановлення мети функціональних елементів системи обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту;

- принцип компетентності означає, що формування обліково-аналітичного забезпечення має охоплювати на належному рівні всі сфери діяльності керованого об'єктивним та, тобто воно повинно реалізовувати всі функції управління, все стадії життєвого циклу через виготовлених і експлуатації продукції, що випускається керованим об'єктом продукції і всі можливі варіанти визначення підсумкового розміру податкових зобов'язань з урахуванням відповідних податкових ризиків;

- принцип ієрархічності означає, що організаційна структура обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту повинна бути багаторівневою з делегуванням певних повноважень відповідним структурним підрозділам організаційної структури підприємства або окремим посадовим особам;

- принцип послідовності (наступності) обліково-аналітичного забезпечення з вибором першочергових завдань, що впливають на ефективне управління податковими зобов'язаннями, зниження податкових ризиків і підвищення вартості компанії;

- принцип безперервності спостереження за станом підприємства з урахуванням тенденцій розвитку його потенціалу, загального розвитку економіки, зміни податкового законодавства і дії інших загальносистемних факторів;

- принцип своєчасності означає, що необхідна організація постійного і в точно встановлені терміни надходження інформації в керуючу систему про стан керованого об'єкта;

- принцип ефективності передбачає дотримання одного з «золотих правил» економіки - вартість впроваджуваної системи не повинна перевищувати вартості витрат. У разі організації системи обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту вартість можливих витрат слід зіставляти з сумою зменшених податкових платежів. Слід пам'ятати, що допустиме співвідношення витрат на створення системи і її обслуговування до суми податкової економії визначається сукупністю значної кількості факторів і є величиною індивідуально-яка визначається для кожного комерційного підприємства;

- принцип сумлінного платника податків або принцип юридичної відповідності наслідкам - система обліково-аналітичного забезпечення повинна враховувати і давати інформацію для прийняття податкових управлінських рішень, яка є легітимною як для вітчизняного, так і міжнародного законодавства. Згідно чинного податкового законодавства, спірні його положення можуть трактуватися на користь платника податків, проте це тягне за собою ймовірність

виникнення податкового ризику - суперечки з державою в особі податкового органу у вигляді судових розглядів;

- принцип конфіденційності має на увазі, що інформація, яка формується в рамках обліково-аналітичної системи податкового менеджменту, а також доступ до неї, повинні бути обмежені тільки тієї її частиною, яка призначена для зовнішніх зацікавлених груп користувачів;

- принцип підконтрольності говорить про те, що досягнення бажаних результатів в значній мірі залежить від добре продуманого і налагодженого контролю і існування реальних важелів впливу на всіх виконавців і на всіх етапах;

- принцип автономності зводиться до того, що дії з управління податковими зобов'язаннями та ризиками, а також по створенню системи їх обліково-аналітичного забезпечення повинні якомога менше залежати від зовнішніх учасників. Даний принцип - свого роду «ідеї чучхе» в розрізі податкового менеджменту господарюючого суб'єкта;

- принцип оперативності - від швидкості формування інформації в потрібному розрізі в рамках обліково-аналітичної системи і відповідно швидкості прийнятого податково-го управлінського рішення залежить кінцевий результат.

Обліково-аналітична система, базуючись на принципах системності, комплексності, цілепокладання, компетентності, ієрархічності, послідовності (наступності) обліково-аналітичного забезпечення, безперервності спостереження, своєчасності, ефективності, сумлінного платника податків або принципу юридичної відповідності, конфіденційності, підконтрольності, автономності, оперативності, підвищує якість інформаційно-аналітичних податкових потоків, розширює область практичного застосування обліково-звітної інформації і дозволяє своєчасно аналізувати показники, що характеризують рівень податкового навантаження, оцінювати податкові ризики і ефективно управляти податковими зобов'язаннями.

Четвертий ідентифікаційний агрегат схеми представлений функціями обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту підприємства. Шляхом систематизації та узагальнення думки фахівців в області обліку, аналізу, аудиту, інформаційних технологій, можна відзначити, що досягнення поставлених цілей і завдань обліково-аналітичного забезпечення можливе за умови реалізації наступних його функцій (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

Функції обліково-аналітичного забезпечення податкового обліку ТОВ «Альянс»

Функція	Характеристика функції
Інформаційна	Надання обліково-аналітичної інформації для фінансового і податкового обліку, для податкового планування і прогнозування, для управління податковими зобов'язаннями, доходами, витратами і ризиками
Облікова	Роозробка або використання вже готових форм і методів податкового і фінансового обліку показників діяльності підприємства
Аналітична	Надання обліково-аналітичної інформації для загального аналізу податкового навантаження на підприємстві, податкового аналізу на основі розрахунку комплексу індивідуальних податкових показників, вивчення наслідків виконання цілей і задач системи податкового менеджменту, визначення впливових факторів, виявлення резервів, вивчення тенденцій розвитку, зниження податкових ризиків
Контрольна	Здійснення контролю над збереженням, наявністю та рухом майна підприємства, який є об'єктом оподаткування, за точністю і повнотою обчислення податків і зборів, за правильністю та своєчасністю розрахунків за ними з державою
Зворотнього зв'язку	Означає, що обліково-аналітична система формує і передає інформацію про фактичні параметри розвитку об'єкта управління: в якості введення - неупорядковані дані, процесу - обробка даних, виведення – упорядкована інформація
Організаційна	Розробка організаційної структури і комплексу нормативних документів, насамперед, у вигляді облікової політики для цілей оподаткування

Модель дозволяє прогнозувати розвиток подій і виникнення критичних ситуацій, в тому числі в процесі виконання обов'язку сумлінного платника податків, а отже, дає можливість підготуватися до них належним чином.

Функції податкового процесу ТОВ «Альянс» з урахуванням фактору часу представлені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Функції суб'єкта податкового процесу ТОВ «Альянс»

Функції	Стадії життєвого циклу підприємства			
	Зародження і становлення	Розвиток	Зрілість	Упадок/ліквідація
1. Функція створення і введення в дію	+	-	-	-
2. Функція податкового планування і прогнозування	+	+	+	+/-
3. Функція податкового обліку	+	+	+	+
4. Функція податкового регулювання	+	+	+	+
5. Функція управління і податкового контролю	+	+	+	+
6. Функція управління і податкового контролю	+/-	+	+	+/-
7. Захисна функція (мінімізація податкових ризиків)	-/+	+	+	-/+

Виконання представлених функцій на основі обліково-аналітичного забезпечення податкового процесу ТОВ «Альянс», буде сприяти формуванню ефективної системи управління податковими зобов'язаннями, податковими доходами і витратами, податковими ризиками, яка створить основу високих темпів нарощування реальної вартості організації, забезпечення необхідної фінансової стійкості на всіх стадіях життєвого циклу, постійного зростання

ефективності її діяльності, повного виконання податкових зобов'язань в повному обсязі і у встановлений законодавством термін, оптимізації податкових витрат.

Шостим агрегатом системи виступає сукупність факторів, що впливають на організацію обліково-аналітичного забезпечення ТОВ «Альянс». В ході дослідження підприємства нами було встановлено, що на обліково-аналітичне забезпечення податкового менеджменту ТОВ «Альянс» впливає ряд факторів, до найбільш значущих з яких можна віднести:

- 1) організаційно-правова форма (ТОВ);
- 2) розмір підприємства;
- 3) форма власності (приватна);
- 4) приналежність (українська);
- 5) юридичний статус організації (мале підприємство);
- 6) територія функціонування (територія України);
- 7) види діяльності, передбачені установчими документами;
- 8) галузева приналежність;
- 9) обрана організацією стратегія.
- 10) використовувана система оподаткування.

Сьомий блок представляють собою основні елементи обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту, які на рівні підприємства включають в себе наступні елементи податкового процесу:

- облікова забезпечення;
- аналітичне забезпечення;
- аудиторський забезпечення;
- контрольне забезпечення;
- звітне забезпечення;
- нормативно-правове забезпечення;
- інформаційно-технологічне і програмно-технічне забезпечення;
- Позаоблікові дані.

Лесняк В.В. і Щекотихінін Е.А. була вперше розроблена єдина модель інформаційного забезпечення управління податковими зобов'язаннями, яка сприяла б успішному управлінню ними.

Нами була розроблена модель системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління податковими зобов'язаннями ТОВ «Альянс» (рис. 3.3), яка представлена підсистемами облікового, аналітичного, контрольного і аудиторського забезпечення. Кожна підсистема складається з трьох ідентичних блоків, що відображають специфічні особливості конкретного виду забезпечення: «методика», «організаційні структури і управлінські процедури», «технологія обліку та використання програмно - технічних засобів».

У розробленій нами структурно-логічній схемі обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту блок «Основні елементи обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту» є основним.

Базові елементи даного блоку представлені в укрупненому вигляді, що відбиває специфічні особливості конкретного виду забезпечення: облікового, аналітичного, аудиторського, контрольного, звітнього, нормативно-правового, інформаційно-технологічного та програмно-технічного забезпечення, позаоблікового.

Систему обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту ТОВ «Альянс» ми пропонуємо розглядати у вигляді укрупненої моделі, що включає в себе ідентичні блоки - «Методика», «Організаційна структура та управлінські процедури обліку, аналізу і контролю», «Технологія обліку, аналізу і контролю», - відображають специфіку того чи іншого виду інформаційного забезпечення.

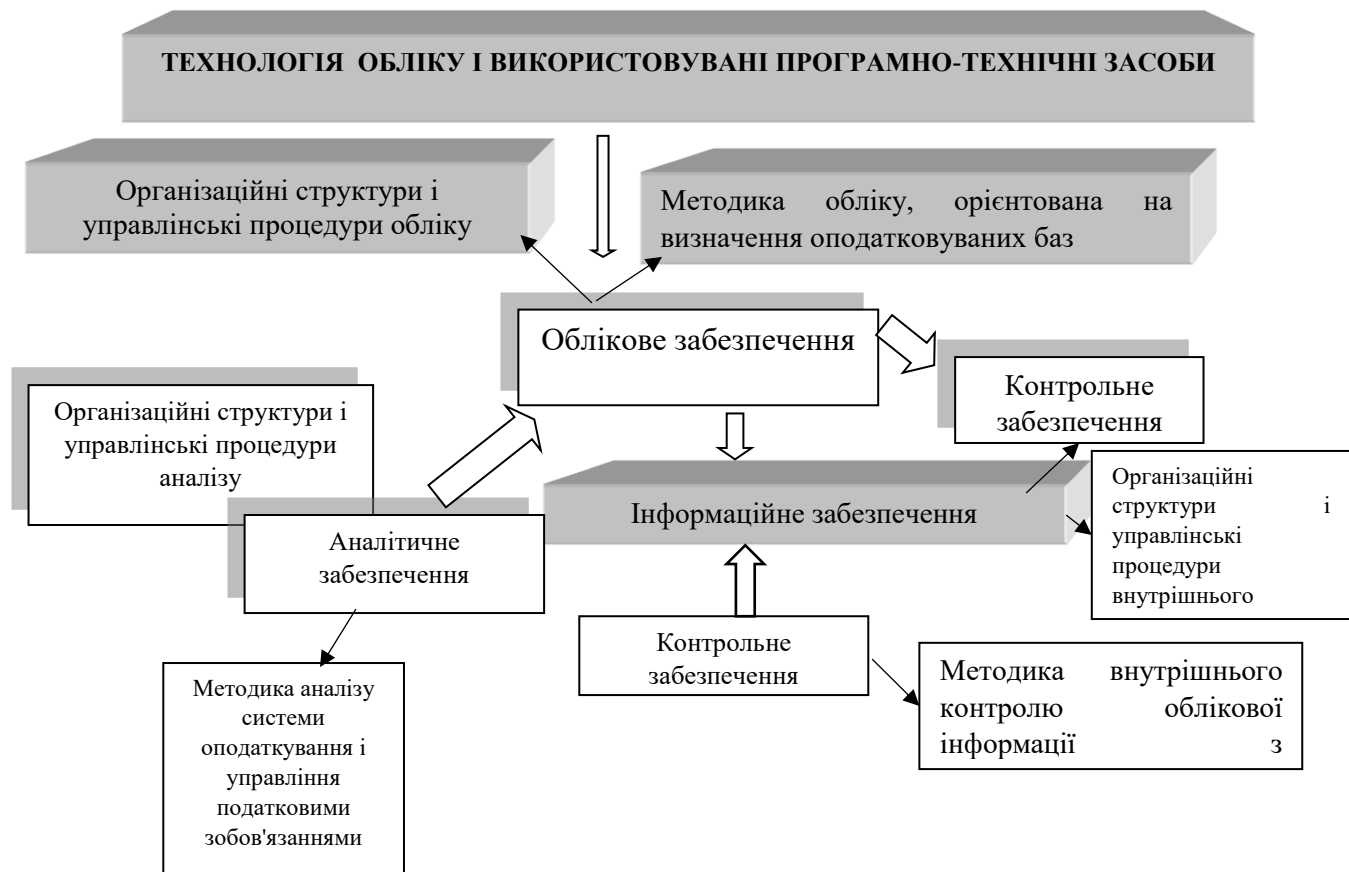


Рис. 3.3 Модель системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління податковими зобов'язаннями ТОВ «Альянс»

Блок «Методика» має на увазі використання різних методів обліку, аналізу, контролю та аудиту, які орієнтовані на визначення оподатковуваних баз в розрізі окремих податків, загального податкового поля, на управління податковими зобов'язаннями, до-ходами, витратами і ризиками.

Блок «Організаційна структура та управлінські процедури обліку, аналізу і контролю» являє собою сукупність спеціалізованих функціональних підрозділів, взаємопов'язаних в процесі обґрунтування, вироблення, прийняття і реалізації податкових управлінських рішень, що дозволяють своєчасно і якісно реагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища. Управлінські процедури обліку, аналізу і контролю включають в себе формулювання цілей, завдань, визначення складу і місця відповідних підрозділів, їх ресурсне

забезпечення, розробку документації, яка встановлює і регулює форми, методи, процеси, що здійснюються в ході реалізації процедур податкового менеджменту.

Блок «Технологія обліку, аналізу і контролю» передбачає їх організацію, відповідні технічні та програмні засоби, що відповідають вимогам забезпечення управління процесом податкового менеджменту, включає в себе сукупність ефективних засобів, способів, інструментів, форм, прийомів їх реалізації. Технологія обліку, аналізу та контролю регламентується нормативно-методичними документами, що розробляються кожною фірмою самостійно з урахуванням специфіки її існування у зовнішньому середовищі і внутрішніх факторів.

Об'єднуючим і узагальнюючим всі елементи розглянутих блоків є обліково-аналітичне забезпечення. Воно включає облікове, аналітичне, контрольне, аудиторське, звітне, нормативно-правове, інформаційно-технологічне і програмно-технічне забезпечення, а також активно використовує дані, що формуються в зазначених підсистемах і привертає позаоблікові дані, забезпечуючи збір, зберігання, обробку і узагальнення інформації через використання інформаційних технологій, технічних і програмних засобів, забезпечуючи тим самим циркуляцію інформаційних потоків від суб'єкта до об'єкта податкового менеджменту і назад.

Базовою складовою обліково-аналітичної системи податкового менеджменту є облік у всіх його видах: оперативний (для здійснення поточного податкового аналізу та поточного податкового планування); бухгалтерський фінансовий; податкової; управлінський; стратегічний.

В рамках всіх видів обліку використовуються облікові процедури-процедури, вико-мі з метою формування впорядкованої, самостійної, повністю або частково децентралізованої, адекватної цілям управління системи спостереження, збору, ідентифікації, реєстрації та узагальнення всіх видів інформації, здатної відобразити оподатковувані бази, податкові ризики і чинники, що впливають на них, заснованої на перевагах сучасних інформаційних

технологій і використовуваної для вироблення напрямків реалізації корпоративної податкової політики

Важливим елементом облікового забезпечення є облікова політика організації, яка формується як для цілей бухгалтерського, так і податкового обліків.

Аналітичне забезпечення формується сукупністю різних методик аналізу систем оподаткування, податкового тягаря, методиками управління податковими доходами, витратами, зобов'язаннями і ризиками, управлінськими процедурами і технологіями податкового аналізу, використанням різних програмно-технічних засобів.

Аналітичні процедури - процедури, за допомогою яких систематично проводиться обробка, контроль, аналіз і порівняння облікових, податкових і фінансових показників, а також методи оцінки податкової звітності шляхом складання і зіставлення співвідношення між фінансовими і нефінансовими показниками. Інформаційну основу податкового аналізу складають бухгалтерський облік і звітність, податковий облік та інші види обліку.

Технологію податкового аналізу на ТОВ «Альянс» можна представити у вигляді алгоритму:

- загальний аналіз податкових платежів, що включає часовий і просторовий аналіз податків та зборів, які сплачуються підприємством;
- факторний аналіз динаміки та структури податкових виплат;
- аналіз структури податкового навантаження;
- визначення структури податків і зборів в розрізі джерел сплати: непрямі податки (ПДВ), податки і збори, що відносяться на собівартість продукції (земельний податок ЄСВ), Податки і збори, що відносяться на фінансові результати, податок на прибуток, податки і збори, що сплачуються з чистого прибутку;
- аналіз заборгованості з податків і зборів;
- стратегічний податковий аналіз.

До управлінських процедур аналізу можна віднести, в тому числі, розробку прогнозного фінансового балансу, який дозволяє оцінити вплив податкових платежів на величину чистого прибутку.

В основі податкового бюджетування лежить вибір оптимальних рішень по податкових доходах і видатках, метою яких є отримання максимально можливої податкового прибутку з подальшим прийняттям рішення для її ефективного використання. У підсумку, кінцева мета податкового бюджетування полягає в забезпеченні довгострокової фінансової стабільності організації.

Результати корпоративного податкового бюджетування повинні бути відображені в розробленому організацією податковому бюджеті. Процес побудови моделей податкових платежів ТОВ «Альянс» може реалізовуватися з різним рівнем деталізації складу платежів.

Необхідність такої функції управління пов'язана з тим, що об'єкт управління внаслідок непередбачених впливів зовнішнього середовища, збоїв всередині самого об'єкта може відхилятися від наміченої для нього лінії поведінки (плану). На стадії контролю одним з можливих рішень може бути перегляд первинних цілей і завдань у зв'язку з неможливістю їх реалізації через зміну обставин.

Особливості обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту обумовлюють потребу створення системи внутрішнього контролю у вигляді служби внутрішнього податкового аудиту, яка виконує функцію постійного моніторингу і створює механізм об-зворотного зв'язку між керуючою і керованою підсистемами податкового менеджменту. Проведення на підприємстві внутрішнього податкового аудиту насамперед облікового забезпечення дозволить істотно підвищити ефективність всього процесу податкового менеджменту.

Ефективність контролю та аналізу податкових потоків, доходів, витрат і ризиків компанії безпосередньо залежить від ефективної організації відділу внутрішнього податкового контролю. Чим ефективніше внутрішній податковий контроль, тим відчутніше його результат. У абсолютному вираженні результат

дії внутрішнього податкового аудиту - це сума коштів, яку компанії вдалося заощадити завдяки його функціонуванню і визначається за формулою 3.1 :

$$R = L_0 - L_1 , \quad (3.1)$$

де:

R – результат функціонування служби внутрішнього контролю;

L_0 – втрати (збитки) в умовах відсутності служби внутрішнього податкового контролю;

L_1 – втрати (збитки) при діючій службі внутрішнього податкового контролю.

Для впровадження служби внутрішнього податкового контролю потрібні певні затрати. Підприємство має економити, навіть вкладаючи додаткові кошти в створення служби. А отже:

$$E = R - B , \quad (3.2)$$

де E – економія втрат (ефективність);

B – вартість внутрішнього контролю

Очевидно, що служби внутрішнього податкового контролю принесе вигоду лише у випадку, якщо результат функціонування відділу буде перевищувати його вартість:

$$E > 0, \text{ или } R > C.$$

Аудиторське забезпечення будується на методиках, що дозволяють провести комплексну перевірку і поточний моніторинг обліково-аналітичного або інформаційного забезпечення податкового менеджменту, що в свою чергу дозволить керівництву приймати і реалізовувати найбільш ефективні з точки зору стратегічного і тактичного роз-ку підприємства податкові управлінські рішення.

Метою аудиторського забезпечення в структурно-логічній схемі формування обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту

комерційної організації є висловлення думки про достовірність обліково-аналітичного забезпечення та відповідності порядку ведення податкового і бухгалтерського обліків вимогам законодавства. Помилки, виявлені в ході аудиторської перевірки, можуть безпосередньо вплинути на податковий облік, а як наслідок і на правильність визначення податкових доходів, витрат і обчислення податкових зобов'язань.

З вище викладеного можна зробити висновок про необхідність побудови грамотної обліково-аналітичної системи податкового менеджменту, заснованої на інтеграції облікових, аналітичних, звітних, контрольних, контрольних процедур підприємства, а так само можливості ефективного використання даної системи для цілей ефективного управління податковими доходами, витратами, зобов'язаннями і ризиками в рамках внутрішньої економічної політики ТОВ «Альянс».

В ході дослідження нами була розроблена і представлена структурно-логічна схема формування обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту комерційної організації, яка представляє собою сукупність ряду ідентифікаційних агрегатів: підходи до організації; використовуваний тип податкового менеджменту; базові принципи; функції; часовий період і життєвий цикл організації; визначальні чинники; основні структурні елементи.

Представлена схема наочно демонструє елементи підсистеми обліково-аналітичного забезпечення: методика обліку, організаційна структура, управлінські процедури, організаційна структура та технологія обліку. Укрупнення структурно-логічної схеми обліково-аналітичного забезпечення податкового менеджменту показує взаємозв'язок між усіма елементами інформаційного забезпечення управління податковими доходами, витратами, зобов'язаннями і ризиками: облікове забезпечення; аналітичне забезпечення; контрольне забезпечення; звітне забезпечення; нормативно-правове забезпечення; інформаційно-технологічне і програмно-технічне забезпечення; позаоблікові дані.

3.3 Шляхи вдосконалення бухгалтерського і податкового обліку розрахунків з бюджетом

Активне використання інжинірингу у сфері обліку у всіх його видах (фінансовий, управлінський, стратегічний) і повна відсутність застосування його інструментів в управлінні податковими доходами, витратами, активами, зобов'язаннями і ризиками призвело до нагальної необхідності розробки та апробації моделі інструментів податкового інжинірингу в рамках обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом ТОВ «Альянс».

На нашу думку, інструменти податкового інжинірингу повинні активно використовуватися в цілях забезпечення прогнозування зміни величини оподатковуваних баз, податкових доходів і витрат, так як облік можливих податкових ризиків, їх оцінка та управління ними залишається однією з найважливіших задач в рамках податкового менеджменту будь-якої комерційної організації. Результати, одержані за підсумком використання інструментів податкового інжинірингу, дозволяють менеджменту реалізовувати управлінську стратегію.

На підставі наукових розробок і досліджень в сфері податкового інжинірингу, нами розроблено механізм функціонування інструментарію податкового інжинірингу (Таблиця 3.1), який орієнтований на п'ять укрупнених груп об'єктів управління і відповідних їм податкових інжинірингових інструментів на ТОВ «Альянс», які відображені на рис 3.1.

Комплекс інструментів податкового інжинірингу має значні переваги щодо представлення і використання інформації з точки зору її релевантності, передбачуваності, суттєвості, повноти, точності і зручності використання для аналізу і контролю, і прийняття на їх основі оперативних, тактичних і стратегічних податкових рішень. Крім того, за допомогою похідних балансових звітів можна визначити реальний або уявний вплив зовнішніх і внутрішніх факторів, від яких на 80% залежить успіх або неуспіх підприємства за певних умов, а також оцінити можливі варіанти його подальшого розвитку.

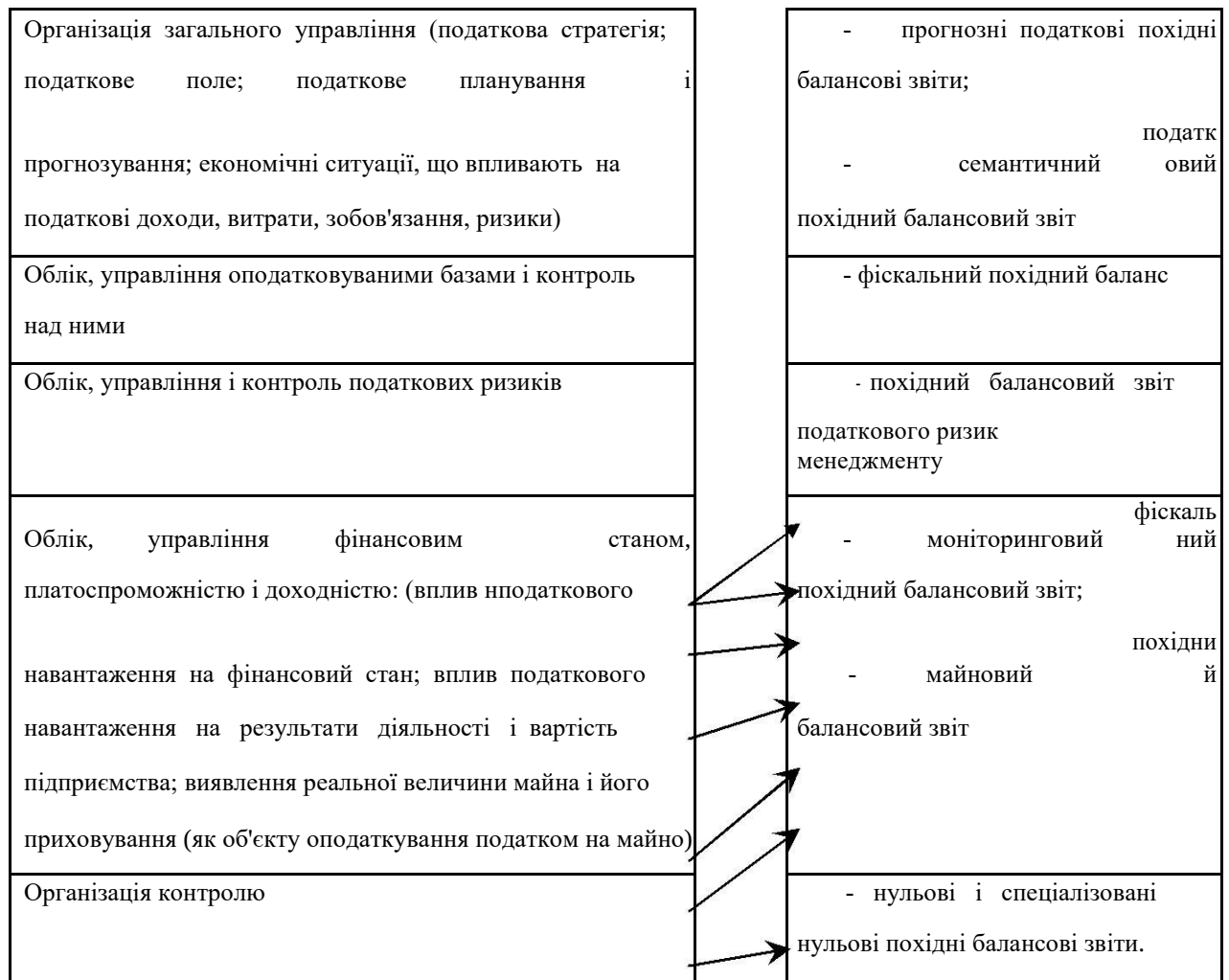


Рис. 3. Укрупнені групи об'єктів управління в системі податкового процесу

Оскільки на підприємстві застарів наказ про організацію податкового обліку і в ньому містяться посилання на закон "Про оподаткування прибутку підприємств", який нині втратив чинність, нами розроблено наказ про облікову політику, який рекомендуємо підприємству:

ТОВ «Альянс»

НАКАЗ № 3

Про організацію податкового обліку на 2018 рік

С. Костянтинівка

30 грудня 2017 року

В цілях дотримання податкового законодавства України, керуючись Розділом III ПКУ «Податок на прибуток підприємства» і розділом 5 ПКУ «ПДВ».

НАКАЗУЮ:

1. Податковий облік вести з використанням програми «1С: Бухгалтерія».

2. Податковий облік ПДВ наданих послуг і виконаних робіт організовувати наступним чином:

2.1. Призначити відповідальними за виписку податкових накладних і ведення реєстру отриманих і виданих податкових накладних бухгалтера: Чіженко Л.В.

2.2. Нумерацію податкових накладних здійснювати наростаючим підсумком з початку року, починаючи з № 1.

3. Податковий облік з податку на прибуток організовувати наступним чином:

3.1. Дані про витрати і доходи визначати на підставі даних журналу 5,5А і 6 відповідно та накопичувати в спеціальних відомостях (регістрах) з подальшим використанням цих даних для складання декларації з податку на прибуток підприємства.

3.2. По всіх групах основних засобів, наявних на підприємстві, окрім четвертої (машини та обладнання) та п'ятої (транспортні засоби) амортизацію нараховувати прямолінійним методом. До об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 і 5 амортизацію нараховувати методом прискореного зменшення залишкової вартості.

3.3. Щодо малоцінних необоротних матеріальних активів, то їх амортизацію нараховувати в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості, що амортизується.

4. Наказ вступає в силу з 1 січня 2018 року і діє до 31 грудня 2018 року. Внесення змін в наказ дозволяється тільки у випадках змін податкового законодавства і при зміні відповідальних осіб.

5. Контроль за виконанням наказу покласти на головного бухгалтера підприємства.

Керівник _____. підпис

З метою правильної організації податкового обліку прибутку на підприємстві ми пропонуємо внести певні зміни в порядок нарахування амортизації на основні засоби підприємства. На ТОВ «Альянс» застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації. Проте, основним його недоліком є те, що він не враховує моральний знос об'єктів ОЗ та фактор підвищення витрат на ремонти у міру його експлуатації (особливо в останні роки використання об'єкта ОЗ). Тому, оскільки переважна більшість ОЗ товариства входять до четвертої та п'ятої груп, ми пропонуємо саме для ОЗ цих груп застосовувати метод прискореного зменшення залишкової вартості. Недоліків даний метод не має, проте перевагою його є те, що протягом перших років експлуатації об'єкта ОЗ накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення. Цей метод надасть можливість протягом першої половини корисного строку використання основних засобів відшкодувати до 60 — 70 % їх вартості.

На сьогодні взаємоузгодженість інформації, яка використовується як у фінансовому, так і у податковому обліку, має велике державне значення. Тому визначення оподаткованого прибутку на ТОВ «Альянс» потребує не тільки правильного документального обґрунтованого об'єкта оподаткування на підставі даних фінансового обліку, а й формування даних для складання декларації з податку на прибуток.

Введення до облікових реєстрів граф "Код рядка і Д –доходи, В –витрати" надасть змогу ТОВ «Альянс» одержувати дані для заповнення декларації про

прибуток підприємства. Дані про суми доходів і витрат пропонуємо накопичувати у аналітичних відомостях, за формою наведеною в таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

Аналітична відомість для накопичення даних про суму доходів і витрат

Назва доходів або витрат	Код рядка декларації, додатка	Журнал №	Журнал №	Журнал №	Разом

Дані для заповнення декларації про прибуток підприємства з початку року пропонуємо накопичувати у зведеній відомості за формою наведеної у таблиці 4.4.

Таблиця 4.4

Аналітична відомість для заповнення декларації про прибуток підприємств
наростаючим підсумком

Показники доходів або витрат	Код рядка	Наростаючим підсумком з початку року	I м ісяць	II місяць	III місяць	Разом за квартал	Наростаючим підсумком на кінець звітного періоду

Для того щоб полегшити процес самоперевірки даних бухгалтерського і податкового обліку, оскільки облікові регістри програми «1С» не дозволяють коректно і легко провести таку звірку, рекомендуємо ТОВ «Альянс» розробляти звіт-звірку, приблизна форма якого представлена у вигляді таблиці 4.1.

Такий звіт допоможе не лише порядково перевірити суми податкових розрахунків, які відображаються в декларації, але і розшифрувати та пояснити правильність податкових різниць, що виникають між податковим і бухгалтерським обліком.

Таблиця 4.1

Звіт по статтях декларації про прибуток за 01.04.18-30.09.18

ТОВ «Альянс»

Стаття декларації Вид витрат	Рахунок витрат	Сума витрат по бухгалтерському обліку	Сума витрат по податковому обліку	Податкова різниця
1	2	3	4	5
(АВ.3) Утримання осн. засобів, інших необ.мат. активів загальногосп. використання		42 608,00	42 608,00	
Утримання загальногосподарських ОЗ, НМА та ін.	92	42 608,00	42 608, 00	
(АВ.4) Винагорода за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги		15 244,19	15 244,19	
Аудиторські послуги	92	12 844,19	12 844,19	
Послуга мовного перекладу	92	2 400,00	2 400,00	
(АВ.8) Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків		2 187,00	2 187,00	
Послуги банку	92	2 187,00	2 187,00	
(АВ.10) Витрати на оплату праці		8 311,20	8 311, 20	
Зарплата адміністративного апарату	92	8 311,20	8 311,20	
Разом		68 350,39	68 350,39	

Висновки до розділу 3

Отже, в даному розділі кваліфікаційної роботи були розроблені конкретні пропозиції для ТОВ «Альянс» щодо усунення виявлених недоліків та вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом. З метою усунення виявлених недоліків, нами рекомендовано:

- оновити положення Наказу про облікову політику ТОВ «Альянс» в частині обліку податків;

- вдосконалити аналітичний облік доходів, шляхом їх деталізації на 703 субрахунку, оскільки доходи формують фінансовий результат для оподаткування;

- ведення аналітичного обліку фінансових результатів, оскільки він слугує основою для об'єктивного заповнення Звіту про фінансові результати підприємства, для аналізу фінансових результатів господарсько-фінансової діяльності;

- в податковому обліку ми запропонували для четвертої і п'ятої груп основних засобів застосовувати метод прискореного зменшення залишкової вартості. В податковому обліку податку на прибуток застосування даного методу амортизації сприятиме зменшенню розміру прибутку підприємства до оподаткування на початку строку амортизації і обернеться суттєвим збільшенням прибутку до оподаткування у наступні періоди. Сума амортизаційних відрахувань безпосередньо впливає на величину об'єкта оподаткування: чим більша амортизація, тим менше прибуток до оподаткування і навпаки;

- оновити наказ "Про організацію податкового обліку", в якому врахували всі зміни податкового законодавства і особливості податкового обліку досліджуваного підприємства;

- для полегшення процесу самоперевірки даних бухгалтерського і податкового обліку, розробили звіт-звірку.

В третьому розділі кваліфікаційної роботи ми також дослідили організацію бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом і провели їх аналіз.

Ми з'ясували, що ТОВ «Альянс» належним чином веде бухгалтерський облік розрахунків з ПДФО, ЄСВ, податку на землю і державного мита. Проте щодо податку на прибуток та ПДВ ми виявили певні недоліки.

Хоча на ТОВ «Альянс» при визначенні бази оподаткування податком на прибуток враховані всі положення Податкового кодексу, проте в обліковій політиці підприємства ми виявили певні недоліки:

- Наказ про облікову політику виданий в 2012 р, але його вимоги мають формальний характер; в ньому взагалі відсутні положення, використовувані підприємством для складання і подання податкової звітності;

- при визначенні бази оподаткування податком на прибуток, хоча первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством, але Наказ цього не враховує;

- первісна вартість об'єкта основних засобів не збільшується на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому пунктами 19-21 Положення (стандарту) 7, що може призвести до викривлення бази оподаткування, а це, в свою чергу - до нарахування штрафів;

- не зазначено, що при визначенні собівартості виконання робіт, надання послуг, необхідно використовувати підхід «прямих витрат». Тобто, загальногосподарські витрати вважати витратами періоду та відносити на фінансові результати періоду в якому вони фактично понесені.

- в обліковій політиці ТОВ «Альянс» не зазначено, що є базою для визначення ступеня завершеності робіт.

Стосовно ПДВ, то помилки, які допускає бухгалтер ТОВ «Альянс», стосуються завищення податкової бази, що можна пояснити проблемою

визначення події, за якою настає право на отримання податкового зобов'язання або податкового кредиту.

В зв'язку з тим, що результативність роботи внутрішнього контролера досягається шляхом планування своєї діяльності, для оцінки системи внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом на ТОВ «Альянс» доцільним було б розробити тест, план і програму контрольних процедур по перевірці податків, які на досліджуваному підприємстві відсутні.

Основним недоліком внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом на ТОВ «Альянс» є відсутність розроблених форм для документування результатів перевірок та роботи працівниками служби внутрішнього контролю.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ НА ТОВ «АЛЬЯНС»

4.1 Загальні вимоги безпеки до технологічного обладнання і процесів виробництва на підприємстві

Роботодавець в особі ТОВ «Альянс», відповідно до Кодексу законів про працю України та Закону України «Про охорону праці», зобов'язаний створювати на робочому місці кожного працівника умови праці відповідно до нормативно-правових актів, а також забезпечувати додержання вимог законодавства щодо прав працівників у галузі охорони праці.

Роботодавець несе безпосередню відповідальність за порушення нормативно-правових актів з охорони праці. Служба охорони праці на підприємстві не створена, оскільки штат працівників налічує менше 50, тому функції цієї служби у порядку сумісництва виконує керівник підприємства, пройшовши перевірку знань з охорони праці відповідними державними службами.

Керівник підприємства, як спеціаліст служби охорони праці у разі виявлення порушень охорони праці має право:

- вимагати відсторонення від роботи осіб, які не пройшли передбачених законодавством медичного огляду, навчання, інструктажу, перевірки знань і не мають допуску до відповідних робіт або не виконують вимог нормативно-правових актів з охорони праці;
- зупиняти роботу виробництва, ділянки, машин, механізмів, устаткування та інших засобів виробництва у разі порушень, які створюють загрозу життю або здоров'ю працівників;
- притягувати до відповідальності працівників, які порушують вимоги щодо охорони праці.

Відповідно до Закону України «Про охорону праці» та Кодексу законів про працю створення безпечних і здорових умов праці на виробництві покладено

на роботодавця, він не має права вимагати від працівників виконання роботи в умовах, що не відповідають вимогам нормативно-правових актів з охорони праці.

Шкідливий виробничий фактор виробничий фактор, вплив якого може призвести до погіршення стану здоров'я зниження працездатності працівника. Небезпечний виробничий фактор — виробничий фактор, дія якого за певних умов може призвести до травм або іншого раптового погіршення здоров'я працівника.

Наслідком дії несприятливих виробничих факторів може бути професійне захворювання — патологічний стан людини, обумовлений роботою і пов'язаний з надмірним напруженням організму або несприятливою дією шкідливих виробничих факторів.

Враховуючи особливості діяльності професії бухгалтера у приміщенні бухгалтерії підприємства ТОВ «Альянст» наявні лише фізичні та психофізіологічні, до останніх можна віднести нервово-психічні перевантаження (розумове перенапруження, перенапруження органів чуття, монотонність праці, емоційні перевантаження). Фізичних значно більше:

- підвищені чи знижені барометричний тиск, вологість, іонізація та рухомість повітря;
- небезпечне значення напруги в електричному колі; підвищена напруженість електричного чи магнітного полів;
- відсутність чи нестача природного світла;
- недостатня освітленість робочої зони; підвищена яскравість світла; пряме та відбите випромінювання, що створює засліплюючу дію.
- підвищена запиленість та загазованість повітря робочої зони;
- підвищена чи знижена температура поверхонь устаткування, матеріалів чи повітря робочої зони;

Розглянемо найбільш значущі фактори більш детально, так багато співробітників бухгалтерії пов'язані з впливом таких психофізіологічних факторів, як розумова перенапруга, перенапруження зорових і слухових

аналізаторів, монотонність праці, емоційні перевантаження. Вплив зазначених несприятливих факторів призводить до зниження працездатності та підсилюється втомою. Поява і розвиток втоми пов'язані зі змінами, які виникають під час роботи в центральній нервовій системі, з гальмівними процесами в корі головного мозку. Наприклад сильне зорове перенапруження викликає труднощі з розпізнаванням кольірних сигналів, знижує швидкість сприйняття кольору, гостроту зору, зорову адаптацію, порушує сприйняття візуальної інформації, зменшує на 5 - 12% продуктивність праці. Тривала дія шуму, який є наслідком роботи комп'ютерної техніки може знижувати продуктивність праці до 30%.

Статистика медичних обстеження офісних працівників вказує, що на другому місці знаходяться випадки, пов'язані з дією електричного струму.

Електричні установки, до яких відноситься практично все офісне комп'ютерне обладнання, що знаходиться у бухгалтерії підприємства ТОВ «Альянс» представляють для людини велику потенційну небезпеку, так як в процесі експлуатації або проведенні профілактичних робіт працівник може торкнутися частин, що знаходяться під напругою.

Небезпеку представляють струмоведучі провідники, корпуси стійок обладнання і іншого устаткування, яке може знаходитись під напругою в результаті пошкодження (пробою) ізоляції та не подавати будь-яких сигналів, які попереджають людину про небезпеку. Реакція людини на електричний струм виникає лише при протіканні останнього через тіло людини. Виключно важливе значення для запобігання електротравмотизма має правильна організація обслуговування діючих електроустановок

4.2 Заходи з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і профзахворюваності

Як було вказано раніше, в приміщенні бухгалтерії потенційно небезпечними є персональні комп'ютери, периферійні пристрої, інше

устаткування, світильники, електропроводи та кабелі, які за виконанням і ступенем захисту мають відповідати класу зони, мати апаратуру захисту від струму короткого замикання та інших аварійних режимів. Таке обладнання на жаль відсутнє в бухгалтерії підприємства ТОВ «Альянс», що значно знижує рівень безпеки під час роботи у приміщенні. Усунути даний недолік можна встановленням в електромережу приміщення автоматичних вимикачів типу ВА.

Також хочу зазначити відсутність в електромережі нульового захисного провідника, що є прямим порушенням вимог електробезпеки, оскільки Під час монтажу та експлуатації ліній електромережі необхідно повністю унеможливити виникнення електричного джерела загоряння внаслідок короткого замикання та перевантаження проводів, обмежувати застосування проводів з легкозаймистою ізоляцією і, за можливості, застосовувати негорючу ізоляцію. Лінія електромережі для живлення персональних комп'ютерів і периферійних пристроїв повинна бути виконана як окрема групова трипровідна мережа шляхом прокладання фазового, нульового робочого та нульового захисного провідників. Нульовий захисний провідник використовується для заземлення (занулення) електроприладів. Не допускається використовувати нульовий робочий провідник як нульовий захисний провідник. Нульовий захисний провідник прокладається від стійки групового розподільного щита, розподільного пункту до розеток електроживлення. Не допускається підключати на щиті до одного контактного затискача нульовий робочий та нульовий захисний провідники. Площа перерізу нульового робочого та нульового захисного провідника в груповій трипровідній мережі має бути не менше площі перерізу фазового провідника. Усі провідники мають відповідати номінальним параметрам мережі та навантаження, умовам навколишнього середовища, умовам розподілу провідників, температурному режиму та типам апаратури захисту.

Персональні комп'ютери і периферійні пристрої повинні підключатися до електромережі тільки за допомогою справних штепсельних з'єднань і електророзеток заводського виготовлення. У штепсельних з'єднаннях та

електророзетках, крім контактів фазового та нульового робочого провідників, мають бути спеціальні контакти для підключення нульового захисного провідника. Їхня конструкція має бути такою, щоб приєднання нульового захисного провідника відбувалося раніше, ніж приєднання фазового та нульового робочого провідників. Порядок роз'єднання при відключенні має бути зворотним. Не допускається підключати персональні комп'ютери та периферійні пристрої до звичайної двопровідної електромережі, в тому числі з використанням перехідних пристроїв.

Наступним не менш значущим фактором є режими праці та відпочинку, так при організації праці, що пов'язана з використанням персональних комп'ютерів, для збереження здоров'я працюючих, запобігання професійним захворюванням і підтримки працездатності слід передбачити внутрішньозмінні регламентовані перерви для відпочинку. Внутрішньозмінні режими праці і відпочинку мають передбачати додаткові нетривалі перерви в періоди, що передують появі об'єктивних і суб'єктивних ознак стомлення і зниження працездатності. За основну роботу з персональним комп'ютером слід вважати таку, що займає не менше 50% часу впродовж робочої зміни.

Протягом дня мають передбачатися:

- перерви для відпочинку і вживання їжі (обідні перерви);
- перерви для відпочинку і особистих потреб (згідно з трудовими нормами);
- додаткові перерви, що вводяться для окремих професій з урахуванням особливостей трудової діяльності.

Тривалість обідньої перерви визначається чинним законодавством про працю і Правилами внутрішнього трудового розпорядку.

Також необхідно встановити такі внутрішньозмінні режими праці та відпочинку при роботі з ЕОМ при 8-годинній денній робочій зміні в залежності від характеру праці:

- для операторів персональних комп'ютерів слід призначати регламентовані перерви для відпочинку тривалістю 15 хвилин через кожні дві години;

- для операторів комп'ютерного набору слід призначати регламентовані перерви для відпочинку тривалістю 10 хвилин після кожної години роботи за персональним комп'ютером.

У всіх випадках, коли виробничі обставини не дозволяють застосувати регламентовані перерви, тривалість безперервної роботи з персональним комп'ютером не повинна перевищувати 4 години.

З метою зменшення негативного впливу монотонності є доцільним застосовувати чергування операцій усвідомленого тексту і числових даних (зміна змісту роботи), чергування вводу даних та редагування текстів. Для зниження нервово-емоційного напруження, стомлення зорового аналізатору, поліпшення мозкового кровообігу, подолання несприятливих наслідків гіподинамії, запобігання втоми доцільні деякі перерви використовувати для виконання комплексу вправ. В окремих випадках — при хронічних скаргах працюючих на зорове стомлення, незважаючи на дотримання санітарно-гігієнічних вимог до режимів праці і відпочинку, а також застосування засобів локального захисту очей — слід застосовувати індивідуальний підхід до обмеження часу робіт з персональним комп'ютером, зміни характеру праці, чергування з іншими видами діяльності, не пов'язаними з персональним комп'ютером. Активний відпочинок має полягати у виконанні комплексу гімнастичних вправ, спрямованих на зняття нервового напруження, м'язове розслаблення, відновлення функцій фізіологічних систем, що порушуються протягом трудового процесу, зняття втоми очей, поліпшення мозкового кровообігу і працездатності.

Висновки до розділу 4

Безпека праці досягається забезпеченням безпеки виробничого устаткування, виробничих процесів, а також будівель та споруд. Безпека виробничого обладнання характеризується, як властивість виробничого обладнання зберігати відповідність вимогам безпеки праці при виконанні заданих функцій в умовах, установлених нормативно-технічною документацією.

ТОВ «Альянс» є підприємством, основним видом діяльності якого є будівництво..

В результаті досліджень було доведено, що виникненню захворювань кістково-м'язового апарату кистей сприяє неправильне положення тіла щодо клавіатури, значне відхилення ліктів від тулуба, нерациональне взаємоспрямування передпліччя та кисті.

Слід зазначити, що деякі дослідники порівнювали захворювання, які є характерними для користувачів комп'ютерів та машиністок, оскільки багатьом пристрасним прихильникам комп'ютерів важко зрозуміти, чому їх сучасне дітище НТП наносить значно більше шкоди здоров'ю, ніж стара механічна друкарська машинка. Спеціалісти з профілактики професійних захворювань стверджують, що хоча у машиністок також виникають захворювання кістково-м'язового апарату кистей, користувачі комп'ютерів піддаються більшому ризику. Це пояснюється тим, що вони здійснюють також нервово-емоційні перенапруження та електромагнітні випромінювання клавіатури (хоч і дуже незначне).

Оцінка умов праці показала, що вони не є достатньо комфортними (3 категорія тяжкості праці). Відповідно, необхідно розробити заходи по забезпеченню безпечних и комфортних умов праці.

ВИСНОВКИ

Традиційно, в системі фінансових взаємовідносин підприємств з бюджетом бухгалтерському обліку належить роль інформаційного забезпечення завдань оподаткування.

Однак, в силу того, що податкова система наділена державою значними повноваженнями, відбувається її втручання в систему бухгалтерського обліку. Практика облікової роботи в сфері формування інформації показує, що підприємства використовують її насамперед для надання податковим органам, чий вимоги по відношенню до бухгалтерської звітності стали для підприємств основними. Внаслідок цього знижується зацікавленість самих підприємств в використанні облікової інформації для цілей оперативного керівництва і управління. Крім того, відбувається суттєве викривлення таких понять, як "виручка від реалізації", "собівартість", "прибуток" та інших категорій.

Це призвело до ситуації, коли більшість бухгалтерів - практиків вважає, що бухгалтерський облік слугує насамперед інтересам податкової політики держави, а виходячи з цього, з їх точки зору, змінюються цілі і задачі бухгалтерського обліку, оскільки підпорядкування системи бухгалтерського обліку цілям оподаткування викривлює реальний фінансово-економічний стан підприємства, співвідношення доходів і витрат, призводить до оподаткування податком фіктивного прибутку.

В першому розділі випускної роботи, нами було досліджено економічну суть податків; теоретичні аспекти бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами. Ознайомившись з різноманітними концепціями в даній сфері, ми зробили висновок про те, що ще починаючи від А. Сміта, західна фінансова думка приділяє величезну увагу розробці раціональної податкової структури.

У зв'язку з появою нових об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з оподаткуванням підприємства, та користувачів інформації про них гостро постало питання взаємозв'язку податкових розрахунків і звітності із

бухгалтерськими обліком. Виходячи з цього окремими фахівцями ставиться питання про виділення податкової інформації та притаманних їй методів обробки даних в окрему підсистему бухгалтерського обліку – так званий “податковий облік”.

Дослідження облікового забезпечення податкових розрахунків виявили ряд недоліків Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, зокрема таких як:

- наявність двох рахунків для обліку відстроченого податку на прибуток (активного і пасивного) спричиняє здійснення зайвого аналізу сум відстрочених податкових активів та зобов’язань з метою їх згортання;
- трудомісткість облікових робіт, зумовлена необхідністю слідкувати за існуванням кожної тимчасової різниці аж до її ліквідації з метою здійснення аналітичного обліку відстроченого податку на прибуток;

Також нами було розглянуто методику внутрішньогосподарського контролю платежів підприємства, яка, при застосуванні підприємствами надасть можливість уникнути помилок і в зв'язку з цим - зайвих витрат у вигляді штрафів від фіскальної служби.

в другому розділі кваліфікаційної роботи ми дослідили фінансовий стан ТОВ «Альянс» та провели аналіз розрахунків з бюджетом. В результаті проведеного аналізу фінансового стану в динаміці можна зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «Альянс» станом на 2017 рік проти 2016 року значно поліпшився – зміцніла матеріально-технічна база підприємства, зросла забезпеченість власними коштами, проте негативним є зростання дебіторської і кредиторської заборгованості більш ніж у два рази, що відповідно позначилось на розмірах коефіцієнтів ліквідності.

Як бачимо, ці дані свідчать про зниження темпів виробництва, що є наслідком нестабільної економічної ситуації в Україні. Проте, в цілому діяльність ТОВ «Альянс» необхідно оцінити негативно: підприємство є нерентабельним, адже прослідковується тенденція до зменшення головних

показників рентабельності. Так, рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності зменшилась на 0,69% у 2017 році. Рентабельність капіталу за чистим прибутком зменшилася у 2017 році на 0,76%. Рентабельність власного капіталу зменшилась на 0,25%. Рентабельність витрат збільшилась у 2017 році на 0,01%. Коефіцієнт реінвестування відсутній, тобто чистий прибуток не спрямований на збільшення власного капіталу. Період окупності капіталу має тенденцію до збільшення, що є негативним показником для підприємства.

Отже, на основі проведеного аналізу фінансового стану ТОВ «Альянс» та розрахунку основних показників майнового стану, ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності в порівнянні 2016 та 2017 років, можна зробити висновок про те, що дане підприємство не має високого виробничого потенціалу, підприємство не спроможне швидко перетворювати активи та баланс є неліквідним. Ступінь фінансової стійкості підприємства бажає кращого, особливо у 2017 році. Підприємство є нестабільним та неефективно використовує наявні ресурси. У підприємство неефективно вкладають кошти та простежується їх нераціональне використання.

, в даному розділі кваліфікаційної роботи були розроблені конкретні пропозиції для ТОВ «Альянс» щодо усунення виявлених недоліків та вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом. З метою усунення виявлених недоліків, нами рекомендовано:

- оновити положення Наказу про облікову політику ТОВ «Альянс» в частині обліку податків;
- вдосконалити аналітичний облік доходів, шляхом їх деталізації на 703 субрахунку, оскільки доходи формують фінансовий результат для оподаткування;
- ведення аналітичного обліку фінансових результатів, оскільки він слугує основою для об'єктивного заповнення Звіту про фінансові результати підприємства, для аналізу фінансових результатів господарсько-фінансової діяльності;
- в податковому обліку ми запропонували для четвертої і п'ятої груп

основних засобів застосовувати метод прискореного зменшення залишкової вартості. В податковому обліку податку на прибуток застосування даного методу амортизації сприятиме зменшенню розміру прибутку підприємства до оподаткування на початку строку амортизації і обернеться суттєвим збільшенням прибутку до оподаткування у наступні періоди. Сума амортизаційних відрахувань безпосередньо впливає на величину об'єкта оподаткування: чим більша амортизація, тим менше прибуток до оподаткування і навпаки;

- оновити наказ "Про організацію податкового обліку", в якому врахували всі зміни податкового законодавства і особливості податкового обліку досліджуваного підприємства;

- для полегшення процесу самоперевірки даних бухгалтерського і податкового обліку, розробили звіт-звірку.

В третьому розділі кваліфікаційної роботи ми також дослідили організацію бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом і провели їх аналіз.

Ми з'ясували, що ТОВ «Альянс» належним чином веде бухгалтерський облік розрахунків з ПДФО, ЄСВ, податку на землю і державного мита. Проте щодо податку на прибуток та ПДВ ми виявили певні недоліки.

Хоча на ТОВ «Альянс» при визначенні бази оподаткування податком на прибуток враховані всі положення Податкового кодексу, проте в обліковій політиці підприємства ми виявили певні недоліки:

- Наказ про облікову політику виданий в 2012 р, але його вимоги мають формальний характер; в ньому взагалі відсутні положення, використовувані підприємством для складання і подання податкової звітності;

- при визначенні бази оподаткування податком на прибуток, хоча первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством, але Наказ цього не враховує;

- первісна вартість об'єкта основних засобів не збільшується на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому пунктами 19-21 Положення (стандарту) 7, що може призвести до викривлення бази оподаткування, а це, в свою чергу - до нарахування штрафів;

- не зазначено, що при визначенні собівартості виконання робіт, надання послуг, необхідно використовувати підхід «прямих витрат». Тобто, загальногосподарські витрати вважати витратами періоду та відносити на фінансові результати періоду в якому вони фактично понесені.

- в обліковій політиці ТОВ «Альянс» не зазначено, що є базою для визначення ступеня завершеності робіт.

Стосовно ПДВ, то помилки, які допускає бухгалтер ТОВ «Альянс», стосуються завищення податкової бази, що можна пояснити проблемою визначення події, за якою настає право на отримання податкового зобов'язання або податкового кредиту.

В зв'язку з тим, що результативність роботи внутрішнього контролера досягається шляхом планування своєї діяльності, для оцінки системи внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом на ТОВ «Альянс» доцільним було б розробити тест, план і програму контрольних процедур по перевірці податків, які на досліджуваному підприємстві відсутні.

Основним недоліком внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом на ТОВ «Альянс» є відсутність розроблених форм для документування результатів перевірок та роботи працівниками служби внутрішнього контролю.

Безпека праці досягається забезпеченням безпеки виробничого устаткування, виробничих процесів, а також будівель та споруд. Безпека виробничого обладнання характеризується, як властивість виробничого обладнання зберігати відповідність вимогам безпеки праці при виконанні заданих функцій в умовах, установлених нормативно-технічною документацією.

ТОВ «Альянс» є підприємством, основним видом діяльності якого є будівництво.

В результаті досліджень було доведено, що виникненню захворювань кістково-м'язового апарату кистей сприяє неправильне положення тіла щодо клавіатури, значне відхилення ліктів від тулуба, нерациональне взаємоспрямування передпліччя та кисті.

Слід зазначити, що деякі дослідники порівнювали захворювання, які є характерними для користувачів комп'ютерів та машиністок, оскільки багатьом пристрастним прихильникам комп'ютерів важко зрозуміти, чому їх сучасне дітище НТП наносить значно більше шкоди здоров'ю, ніж стара механічна друкарська машинка. Спеціалісти з профілактики професійних захворювань стверджують, що хоча у машиністок також виникають захворювання кістково-м'язового апарату кистей, користувачі комп'ютерів піддаються більшому ризику. Це пояснюється тим, що вони здійснюють також нервово-емоційні перенапруження та електромагнітні випромінювання клавіатури (хоч і дуже незначне).

Оцінка умов праці показала, що вони не є достатньо комфортними (3 категорія тяжкості праці). Відповідно, необхідно розробити заходи по забезпеченню безпечних и комфортних умов праці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Б. Селигмен. – М. : Соцэкгиз, 1962. – Кн. 5. – 684 с.
2. Рикардо Д. Начало политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо: пер. с англ. – Соч., Т. 1. – М. : Изд-во "Госполитиздат", 1955. – С. 50-120.
3. Гербіченко І.А. Еволюція теорій податкових фінансів /Збірник наукових праць Національного лісотехнічного університету України. - 2005 вип. 15.4. - С. 215-222.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редкол.С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
5. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. Кейнс. – М.: Изд-во "Прогресс", 1978. – 548 с.
6. Корнаи Я. Путь к свободной экономике / Я. Корнаи. – М. : Изд-во "Экономика", 1990. – 384 с.
7. Держава-податки-бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія/ В.М. Суторміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. - К.: Либідь, 2005. - 328 с.
8. Болдырев Б.Г. Финансы капиталистических стран: учебник – М. : Финансы и статистика, 1985. – 344 с.
9. Черник Д.Г. Податкова реформа в посткризовий період - [Електронний ресурс] / Режим доступу до матеріалів: <http://www.nalvest.com/n-izdania/documents/pages/1729.shtml>
10. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Ф. Нитти. – М., 1904. – 181 с.
11. Фінанси: Підручник / За ред. В.М. Родіонової. - М.: Фінанси і статистика, 2005.
12. Барулин С.В. Налоги как цена услуг государства // Финансы. - 1995. - №2. - С. 25-27.
13. Макконелл Л., Брю С. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер.

с англ. - К.: Хагар-Демос, 2000. - 785 с.

14. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009 – № 19 – С. 36–43.
15. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима. – Тернопіль :Карт-бланш, 2004 – 304 с.
16. Тарангул Л. Л. Методологічні засади податкового планування у розрізі регіонів /Л. Л. Тарангул, І. О. Горленко, Т. О. Скоромцова // Наук. вісн. нац. ун-ту ДПС України : Економіка, право. – Ірпінь, 2009 – № 3 (46). – С. 85–91.
17. Барабанова В. В. Основні засади формування ефективного податкового менеджменту на підприємствах / В. В. Барабанова, М. А. Барабанова // Економіка і регіон. – 2011 – № 2 (29). – С. 142–145.
18. Попова Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А. // Финансовый менеджмент. 2003 – № 5 – С. 34–37.
19. Гудзинський О.Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного Механізму менеджменту / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Пахомова // Облік і фінанси АПК. – 2008 – № 3 – С. 89-93.
20. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз : підручник / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній. – Львів: “Магнолія 2006”, 2008 – 440 с.
21. Лазаришина І.Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика : монографія / І.Д. Лазаришина – Рівне: НУВГП, 2005 – 369 с.
22. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник / Є.В. Мних. – К. : Знання, 2011 – 630 с.
23. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб’єктів господарювання : підручник. – 3-тє видання, перероб. і доп. / П.Я. Попович. – К. : Знання, 2008 – 630 с.
24. Гавриленко Н. В. Податкова система : навч. посібник / Н. В. Гавриленко. – Львів : Новий Світ-2000, 2007. – 328 с.
25. Гавриленко Н.В. Податкова система: Практикум / Н.В. Гавриленко. –

Львів: Новий світ-2000, 2008. – 352

26. Natalia Kozitska, Hataliia Havrylenko Management Accounting and Internal Economic Monitoring of Production Processes / Cambridge Journal of Education and Science, 2015, № 2(14), (July-December). Volume V. “Cambridge University Press”, 2015. С.321-329
27. Буга Н. Ю., Гавриленко Н. В. До и после 1 апреля 2011 г. // Бизнес Информ. – 2011. – №10. – С. 103–106.
28. N.V. Gavrilenko, O. V. Gryshchenko Introduction of accounting at small and medium enterprises in Ukrainian: organizational and managerial aspects // Development strategy of science and education, 2017. Р 179-182
29. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В. Податкові витрати та контроль їх стану в системі обліково-податкового інформаційного простору = A conceptual model of tax accounting taxes under of the tax code // Електронне наукове видання Глобальні та національні проблеми економіки Миколаївський Національний університет імені В.О. Сухомлинського. - № 14, 2016 - С. 9
30. Оцінювання податкового навантаження підприємств /Н.В. Гавриленко/ Економіка Фінанси Право. 2018/2/2. С. 4-8.
31. Качуровська А. Ефективне бюджетування: облікове забезпечення /А. Качуровська//Україна- морська держава: стратегія реалізації економічного потенціалу: Всеукраїнські наукові економічні читання з міжнародною участю (м. Миколаїв, 13-14 листопада 2018 рік): матеріали конференцій.- Миколаїв: НУК, 2018
32. Проблеми застосування методів визначення справедливої вартості активів і зобов'язань / Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко // Проблеми системного підходу в економіці. - 2017. - Вип. 1. - С. 168-173. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2017_1_29
33. Подуражня Ю.Ю. Організаційні аспекти податкового обліку розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами - [Електронний ресурс] – Режим доступу до матеріалів: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2009_13/zmist.htm

34. Василик О.Д. Теорія фінансів: Підручник. – К.: НІОС, 2001. – 416 с.
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток"(затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. N 353
36. Куліковська Ю.М. Податок на прибуток в системі бухгалтерського обліку / Ю. М. Куліковська // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - № 4. – С. 19-25.
37. Податковий кодекс України від 07.04.2011 – [Електронний ресурс] – <http://zakon.rada.gov.ua>
38. Секеріна Н.В. Розробка напрямків удосконалення методики обліку розрахунків з бюджетом з ПДВ та податком на прибуток - Донецьк : ДонДУЕТ, 2013. – 567 с.
39. Чацкіс Ю.Д. Фінансовий облік / Ю. Д. Чацкіс. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2012. – 567 с.
40. Савицька Г. В. Економічний аналіз. Навч. посібн. / Г. В.Савицька – К.: Знання, 2009. – 430с.
41. Меліхова Т.О. Методика аналізу податків для вибору ефективної системи оподаткування на малих підприємствах / Т.О. Меліхова // Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України : матеріали V Всеукраїнської наук.-практ. конф. – Д. : Наука і освіта, 2004. – Т. 1. – С. 171–173.
42. Ялі Т. П. Особливості методики внутрішньогосподарського контролю розрахунків підприємства за податками / Т. П. Ялі // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс] : зб. наук. праць. – Спец. вип. : у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ "Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана" ; відп. ред. О. О. Беляєв. – К. : КНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 517–523.
43. С. В. Кучер «Організація системи внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток» [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vchnu_ekon/2012_2_1/086-089.pdf

44. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : [навчальний посібник] / За ред. К.е.н., проф. М. Д. Корінька. – Фастів : «Поліфаст». 2006.- 440с.
45. Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : автореф. дис. ... на соиск. науч. степени канд. эконом. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Любовь Николаевна Растамханова. – Йокшир-Ола, 2009. – 40
46. Бутинець Т.А. Відповідальність за ризик, господарські порушення та відхилення / Т.А. Бутинець // Економіка і організація управління. – 2011. – № 1(9). – С. 89-96.
47. Leitch M. Intelligent Internal Control and Risk Management: Designing High-Performance Risk Control Systems / Matthew Leitch. – Aldershot, United Kingdom: Gower Publishing Ltd., 2008. – 220 p.
48. Needles B. Principles of accounting / Belverd Needles, Marian Powers, Susan Crosson. – South Western Educational Publishing, 2013. – 1216 p
49. Всеукраинская газета «Налоговый кодекс: консультации и комментарии». – Харьков : 2017. – №1. – С. 12-13.
50. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ: [від 30.11.1999 р. № 291] // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 20. – С. 2–36. – (Нормативний документ Міністерство фінансів України. Інструкція)
51. Водоп'янова О. Нюанси обліку податків / О. Водоп'янова // Дебет–Кредит. – 2016. – № 1. – С. 30–37.
52. Галиев, А.Р. Налоговый менеджмент в коммерческих организациях: методика, инструментарий, учетно-аналитическое обеспечение: монография / А.Р. Галиев. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2013.
53. Основи охорони праці: Навчальний посібник/За редакцією проф. В.В. Березуцького – Х.:Фах, 2005-480 с.

54. Гандзюк М.П., Желібо Є.П., Халімовський М.О. «Основи охорони праці»:
Підручник для студентів вищих навчальних закладів. За редакцією М.П.
Гандзюка .- К.: Каравела, 2003.- 408 с.
55. Жидецкий В. Ц. Основи охорони праці: підруч. / В. Ц. Жидецкий, В. С.
Джигирей, О. В. Мельников ; М-во освіти і науки України, Наук.-метод. центр
вищої освіти. Укр. акад. друкарства, Укр. держ. лісотехн. ун-т ; - 5-е вид., доп. -
Львів : Аіфша, 2001. - 350 с.