

УДК 657.63:366.226.322

Улюб'єва К.К.

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного університету

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ОСНОВІ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО ПІДХОДУ

Запропоновано в основу методики внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ покласти карту податкового ризику. Обґрунтовано необхідність перевірки в першу чергу тих факторів, які призводять до виникнення високого податкового ризику. Встановлено фактори, за якими існує найбільша вірогідність спотворень в системі бухгалтерського обліку.

Ключові слова: внутрішній контроль, ПДВ, податковий ризик, матриця ймовірностей та наслідків, ризик-орієнтований підхід.

Улюб'єва К.К. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДИКИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА

Предложено в основу методики внутреннего контроля расчетов по НДС положить карту налогового риска. Обоснована необхідність перевірки в першу чергу тих факторів, которые приводят к возникновению высокого налогового риска. Установлены факторы, по которым существует наибольшая вероятность искажений в системе бухгалтерского учета.

Ключевые слова: внутренний контроль, НДС, налоговый риск, матрица вероятностей и последствий, риск-ориентированный подход.

Ullubieva K.K. WAYS OF IMPROVING THE METHOD OF INTERNAL CONTROL OVER SETTLEMENTS BY VALUE ADDED TAX USING RISK-BASED APPROACH

The card of the tax risk as the basis of methods of internal control over settlements by VAT has been offered. The necessity of testing firstly those factors that lead to high tax risk has been grounded. The factors influence the probability of the greatest potential distortions in the accounting system has been identified.

Keywords: internal control, VAT, tax risk, matrix of probabilities and consequences, risk-based approach.

Постановка проблеми. Невизначеність ринкового середовища функціонування підприємства, динамічні зміни податкового законодавства, екстерналії економічної діяльності та значні втрати внаслідок реалізації податкового ризику обумовлюють необхідність здійснення ефективного внутрішнього контролю розрахунків за податками, в тому числі, за ПДВ. Дослідження методичних засад внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ є актуальним, так як ефективна методика такого контролю дозволить мінімізувати штрафні санкції, а отже, забезпечити збереження майна власника і ефективно використовувати наявні ресурси.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Базові підходи до внутрішнього контролю висвітлено в працях вітчизняних вчених Т.А. Бутинець [1], М.Д. Корінка [2], В.Ф. Максимової [3], Л.В. Нападівської [4], В.П. Суйца [5] та інших. Проте теоретичні основи методики проведення саме внутрішнього контролю правильності розрахунків за ПДВ досліджені недостатньо.

На сьогодні все більше вчених піднімають питання про виникнення нових завдань, що висуваються 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» [6, с. 11]. Зокрема, за Т.А. Бутинець, система внутрішнього контролю направлена на попередження господарських порушень, відхилень та невинуватих ризиків, які призводять до втрат та збитків [7, с. 89]. Крім того, останні дослідження західних вчених (Метью Лейча (Matthew Leitch) [8], Белверда Нідла (Belverd Needles), Маріан Поверс (Marian Powers), Сьзен Кроссон (Susan Crosson) [9]) 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.

Метою статті є пошук шляхів удосконалення методики здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, що ґрунтується на ризик-орієнтованій концепції.

Виклад основного матеріалу. Оскільки в дослідженні покладаємо ризик-орієнтовану концепцію внутрішнього контролю, необхідно конкретизувати податковий ризик в частині розрахунків за ПДВ для визначення послідовності контрольних дій.

Дослідження, присвячене з'ясуванню сутності податкового ризику, проведене Н.Г. Євченко [10], дозволяє дійти висновку, що у нормативних документах податковий ризик визначають з точки зору зовнішніх контролюючих органів як можливість втрат бюджету внаслідок порушення платниками податків законодавства. Натомість у науковій літературі відсутній єдиний підхід до визначення податкового ризику. Проаналізувавши різні підходи, дійшли висновку, що податковий ризик розуміють з двох основних позицій:

1) як ймовірність втрат у вигляді накладених штрафних санкцій за порушення податкового законодавства (прихильниками такого підходу є М.І. Мігунова та Т.А. Циркунова [11]);

2) можливість фінансових втрат, пов'язаних з допущеними помилками в процесі податкового планування та оптимізації (представники – Є.М. Євстигнєв [12], Д.М. Тихонов та Л.Г. Ліпнік [13]).

Крім того, Т.А. Бутинець [7] та А.О. Леушев [14] погоджуються одночасно з двома підходами, внаслідок чого формується третій, за яким під податковим ризиком розуміють можливість втрат, пов'язаний як з нарахуванням штрафних санкцій, так і внаслідок «упущених» законних та економічно обґрунтованих можливостей зменшення бази оподаткування.

На нашу думку, останній підхід найбільш повно розкриває сутність податкових ризиків підприєм-

ства. Проте в бухгалтерському обліку знаходяться вираження лише наслідки реалізації ризику відповідно до першого підходу (тобто штрафні санкції) та другого лише частково (в частині донарахованого податкового зобов'язання та зменшеного податкового кредиту з ПДВ, а не упущені вигоди). Тому в дослідженні покладаємо розуміння податкового ризику як ймовірності втрат внаслідок накладання штрафних санкцій (за порушення норм податкового, валютного та іншого законодавства), донараховання податкових зобов'язань та зменшення податкового кредиту з ПДВ.

У практиці господарювання управління ризиками здійснюється за таким усталеним алгоритмом:

- 1) ідентифікація ризику;
- 2) оцінка ризику;
- 3) визначення послідовності дій з метою мінімізації ризиків.

Для цього будується «карта ризиків», що включає в себе виявлення основних факторів, що призводять до виникнення податкового ризику, оцінки ймовірності та наслідків реалізації ризику за кожною групою факторів, візуалізацію отриманих результатів у матриці ймовірностей і наслідків ризику.

Як стверджує А.А. Леушев, ідентифікація ризику здійснюється на основі вивчення статистичних даних експертами [14, с. 40]. Для ідентифікації основних причин виникнення податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ використано результати аналізу даних 20 підприємств Житомирської області, 40 судових рішень, в яких розглядалися питання стосовно правильності нарахування та сплати ПДВ, а також результати очного анкетування 1 234 осіб (респонденти: 30% – директори, 30% – фінансові керівники, 30% – юристи, 10% – власники), проведеного Л.І. Гончаренко під час засідання круглого столу на тему «Податкові ризики як реалії сучасної податкової системи» [15]. Отже, основними факторами, які призводять до виникнення податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ, є:

- недостатня кваліфікація та непрофесіоналізм бухгалтерської служби;
- невідповідність закладено алгоритму обліку розрахунків за ПДВ в програмному забезпеченні чинному порядку здійснення розрахунків за ПДВ;
- несвоєчасність отримання інформації про динамічні зміни законодавства бухгалтерською службою;
- неоднозначне (множинне) трактування норм законодавства;
- конфлікт інтересів менеджерів, власників та держави (в особі контролюючих органів);
- недобросовісні контрагенти;
- недосконалість в організації та веденні обліку розрахунків за ПДВ (в тому числі відсутність окремого обліку оподатковуваних та неоподатковуваних операцій).

Оцінка податкового ризику здійснюється за двома напрямками:

- 1) оцінка ймовірності настання податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ;
- 2) оцінка суттєвості наслідків реалізації податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ.

Для оцінки ймовірностей та наслідків реалізації податкового ризику застосовують здебільшого такі методи: актуарний (ґрунтується на складних математичних методах розрахунку, що здійснюються у спеціально розроблених програмних продуктах) та експертний (полягає в оцінці експертом ризику відповідно до досвіду із застосуванням простих математичних розрахунків).

При побудові карти податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ використано експертний метод оцінки ймовірностей та наслідків реалізації податкового ризику із застосуванням елементів актуарних розрахунків.

Експертний метод застосовано в частині визначення меж ймовірності настання ризику та можливого розміру штрафних санкцій, що використано для присвоєння відповідного коефіцієнту. Натомість елементи актуарних розрахунків використано для визначення ймовірності настання ризиків та розміру штрафних санкцій, які можуть бути накладені на підприємство.

Отримана шкала оцінки ймовірності настання податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ наведена у табл. 1.

Таблиця 1

Шкала оцінки ймовірності настання податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ

Очікування щодо ризиків	Ймовірність настання ризиків, %	Присвоєний коефіцієнт ймовірності ризику
Ризик не реалізується	0-10	1
Ризик, скоріше за все, не реалізується	10-40	2
Ризик може як реалізуватися, так і не реалізуватися	40-60	3
Ризик, скоріше за все, реалізується	60-90	4
Ризик реалізується	90-100	5

Якщо існує висока впевненість в тому, що ризик не реалізується, то йому присвоюється найнижче значення коефіцієнту. Натомість, якщо існує висока ймовірність реалізації податкового ризику, то йому присвоюється найвище значення коефіцієнта.

За аналогією побудована шкала оцінки суттєвості наслідків реалізації податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ (табл. 2).

Таблиця 2

Шкала оцінки суттєвості наслідків реалізації податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ

Наслідки реалізації ризику	Розмір штрафних санкцій, які можуть бути накладені на підприємство, % від валюти балансу за звітний період	Присвоєний коефіцієнт наслідків реалізації ризиків
Мінімальні	0-1%	1
Допустимі	1-10%	2
Значні	10-40%	3
Критичні	40-70%	4
Катастрофічні	70-100%	5

На основі отриманих шкал надається загальна оцінка податковому ризику (табл. 3).

Загальна оцінка ймовірності та наслідків реалізації податкового ризику слугує основою візуалізації відповідної матриці (рис. 1).

Практична апробація розробленої карти податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ при дослідженні системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємствах м. Житомира підтвердила правильність розрахунків.

На усіх підприємствах ідентифіковано в переважній більшості одні й ті самі фактори, які призводять до виникнення податкового ризику в частині роз-

Таблиця 3

Ідентифікація та оцінка основних причин і наслідків податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ

№ з/п	Причини виникнення ризику	Наслідки реалізації ризику	Оцінка ризику		
			за шкалою		Загальна оцінка
			Ймовірність	Наслідки	
1	2	3	4	5	6 = 4 x 5
1	Несвоєчасність отримання інформації про динамічні зміни законодавства бухгалтерською службою	Застосування застарілих норм законодавства	4	3	12
2	Неоднозначне (множинне) трактування норм законодавства	Неправильне застосування норм законодавства	4	3	12
3	Недобросовісні контрагенти	Позбавлення права на податковий кредит, визнання угоди фіктивною	5	3	15
4	Недостатня кваліфікація та непрофесіоналізм бухгалтерської служби	Помилки при обчисленні та сплати ПДВ, що тягнуть витрати на сплату штрафних санкцій	2	2	4
5	Недосконалість в організації та веденні обліку розрахунків за ПДВ (в тому числі відсутність окремого обліку оподатковуваних та неоподатковуваних операцій)	Донарахування податкового зобов'язання, зменшення податкового кредиту, значні витрати на сплату штрафних санкцій	4	4	16
6	Невідповідність закладеного алгоритму обліку розрахунків за ПДВ в програмному забезпеченні чинному порядку здійснення розрахунків за ПДВ	Помилки в обчисленні сум податкового зобов'язання, несвоєчасна подача податкової звітності	2	3	6
7	Конфлікт інтересів менеджерів, власників та держави (в особі контролюючих органів)	Шахрайства, здійснення операцій за схемами ухилення від оподаткування	3	5	15

Оцінка ймовірності настання податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ

5	5	10	15	20	25
4	4	8	12	16	20
3	3	6	9	12	15
2	2	4	6	8	10
1	1	2	3	4	5
	1	2	3	4	5

Оцінка суттєвості наслідків реалізації податкових ризиків в частині розрахунків за ПДВ

Примітка:

 – низький ризик
 – помірний ризик
 – високий ризик

Рис. 1. Матриця ймовірностей і наслідків реалізації податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ

рахунків за ПДВ, тому в дослідженні прийнято їх за основні. Крім того, за результатами анкетування управлінського персоналу досліджених підприємств встановлено, що оцінка ймовірності реалізації ризику та наслідків його реалізації в середньому варіюється на 3 бали, що суттєво не впливає на розподіл основних факторів за ступенями ризику. Отже, можемо констатувати, що за результатами апробації розроблена карта ризиків є придатною для покладення її в основу удосконалення методичних підходів до внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Внутрішній контроль розрахунків за ПДВ повинен починатися з перевірки тих факторів, які призводять до виникнення високого податкового ризику, оскільки саме за такими факторами існує найбільша ймовірність викривлень в системі бухгалтерського обліку податкових розрахунків та значних втрат внаслідок їх реалізації.

Оскільки в теорії та практиці контролю доведена ефективність його проведення в розрізі попереднього, поточного та наступного контролю, пропонуємо дотримуватися такого підходу і при здійсненні внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Попередній внутрішній контроль передбачає здійснення контрольних процедур до здійснення операцій,

пов'язаних з нарахуванням та сплатою ПДВ. Основне призначення такого контролю – попередження здійснення економічно необґрунтованих операцій, тобто недопущення неправомірного визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ, а також усунення таких факторів податкового ризику як недобросовісність контрагентів і конфлікт інтересів менеджерів, власників та держави.

Поточний внутрішній контроль розрахунків за ПДВ проводиться під час нарахування та сплати ПДВ. Цей вид контролю проводиться з метою своєчасного виявлення помилок та попередження штрафних санкцій, що можуть бути накладені на підприємство. Основне завдання поточного контролю розрахунків за ПДВ полягає в тому, щоб підтвердити право платника податку визнавати податковий кредит з ПДВ, а також попередити можливість відмови податкових органів контролю у праві визнання податкового кредиту. Саме тому під час поточного контролю мають бути усунені такі ризики, як несвоєчасність отримання інформації про динамічні зміни законодавство бухгалтерською службою, неоднозначне (множинне) трактування норм законодавства і найголовніше – недосконалість в організації та веденні обліку розрахунків за ПДВ.

Наступний внутрішній контроль правильності розрахунків за ПДВ є найскладнішим, оскільки передбачає комплексну перевірку операцій з нарахування та сплати ПДВ після того, як вони відбулися. За такого контролю убезпечитися від податкового ризику неможливо, проте можна зменшити негативні наслідки його реалізації (наприклад, шляхом подання уточнюючої Декларації з ПДВ).

Таким чином, побудована та практично апробована карта податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ дозволила встановити основні небезпечні фактори, що потребують посиленого контролю, які, в свою чергу, впливають на методіку контролю.

Висновки з проведеного дослідження. 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. Визначений нами напрямок вдосконалення методики внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ ґрунтується на використанні карти податкового ризику і забезпечує повноту нарахування та своєчасність сплати податку, знижує податковий ризик, а отже, запобігає накладанню штрафних санкцій, чим, у свою чергу, підвищує податкову дисципліну платників податку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 772 с.
2. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / За ред. к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів : «Поліфас», 2006. – 440 с.
3. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.
4. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці / Л.В. Нападівська. – Д. : Наука і освіта, 2000. – 223 с.
5. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль / Суйц В.П. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
6. 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 с.
7. Бутинець Т.А. Відповідальність за ризик, господарські порушення та відхилення / Т.А. Бутинець // Економіка і організація управління. – 2011. – № 1(9). – С. 89-96.
8. 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.
9. Needles B. Principles of accounting / Belverd Needles, Marian Powers, Susan Crosson. – South Western Educational Publishing, 2013. – 1216 p.
10. Євченко Н.Г. Податкові ризики в діяльності банку / Н.Г. Євченко // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 2. – С. 31-40.
11. Мигунова М.И. Методика формирования экспертной оценки значимости налоговых рисков / М.И. Мигунова, Т.А. Цыркунова // Финансовый менеджмент. – 2007. – № 2. – С. 93-105.
12. Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования / Е.Н. Евстигнеев. – СПб. : Питер, 2004. – 288 с.
13. Тихонов Д.Н. Налоговое планирование и оптимизация налоговых рисков // Д.Н. Тихонов, Л.Г. Липник. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.
14. Леушев А.А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками / А.А. Леушев // Финансы и кредит. – 2007. – № 17. – С. 39-43.
15. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теория и практика управления (Обзор выступлений на Круглом столе в ФА, ноябрь 2008 г.) / Л.И. Гончаренко // Финансы и кредит. – 2009. – № 2. – С. 2-11.

УДК 658:504.03

Ульянова Д.К.

аспірант кафедри обліку та аудиту

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

АУДИТ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ФІНАНСОВИЙ ЧИ ЕКОЛОГІЧНИЙ?

У статті висвітлюється питання аудиту природоохоронної діяльності. Розглядаються відмінні та подібні риси між екологічним та фінансовим з урахуванням екологічних аспектів аудитами. Поставлена і вирішена проблема вибору між аудитами при проведенні комплексного аудиту природоохоронної діяльності.

Ключові слова: аудит, екологічний аудит, фінансовий аудит, природоохоронна діяльність.

Ульянова Д.К. АУДИТ ПРИРОДООХРАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ: ФИНАНСОВЫЙ ИЛИ ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ?

В статье освещается вопрос аудита природоохранной деятельности. Рассматриваются отличительные и сходные черты между экологическим и финансовым с учетом экологических аспектов аудитами. Поставлена и решена проблема выбора между аудитами при проведении комплексного аудита природоохранной деятельности.

Ключевые слова: аудит, экологический аудит, финансовый аудит, природоохранная деятельность.

Ульянова Д.К. AUDIT OF ENVIRONMENTAL ACTIVITY OF ENTERPRISE: FINANCIAL OR ENVIRONMENTAL?

The article highlights the issue of audit environmental performance. Considered excellent and similarities between environmental and financial with taking into account environmental aspects audits. The problem of choosing between audits by conducting a comprehensive audit of environmental performance are posed and solved.

Keywords: audit, environmental audit, financial audit, environmental activity.

Актуальність дослідження. Охорона навколишнього середовища є одним з найважливіших аспектів діяльності соціально-відповідального підприємства. Зважаючи на це, підприємства іноді завищують свої отримані результати шляхом заниження зобов'язань з охорони навколишнього середовища. Цим самим підприємства намагаються «прикрасити» звітність задля підвищення власної репутації.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для

прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [1]. Для забезпечення відповідного рівня довіри до інформації щодо результатів діяльності підприємства залучаються зовнішні незалежні фахівці з визнанням високим рівнем кваліфікації – аудиторів. Основною послугою незалежних аудиторів є підтвердження фінансової звітності. Компанії міжнародного рівня практикують щорічне залучення аудиторів для під-