

принять решения о подходе к целеполаганию (установить тенденции и значения плановых показателей эффективности), и уточнить направления планирования и реализации ОТМ в следующем цикле/периоде программно-целевого адаптивного управления экономической эффективностью бизнес-деятельности.

Рассмотренные этапы реализации адаптивного программно-целевого управления обеспечены соответствующими организационно-методическими разработками (регламентами), которые были апробированы, отработаны и успешно применены для управления операционной бизнес-деятельностью региональных сетей: супермаркетов и торговых комплексов «Ален», а также минимаркетов «Лидер».

Выводы

1. Устойчивость эффективного функционирования предпринимательской организации в бизнес-среде (свойством которой является постоянное изменение) зависит от способности систематически адаптировать бизнес-деятельность к изменениям внешней среды так, чтобы постоянно обеспечивать необходимые, заданные (определенные целями) уровни экономической эффективности и конкурентоспособности.

2. Положенный в основу постановки организационной системы программно-целевого управления экономической эффективностью принцип постоянности адаптационного совершенствования бизнес-деятельности вытекает из характерных особенностей современного периода развития рыночной среды, заключающихся в систематичности и нарастании темпов изменений ее компонентов.

3. Освоение программно-целевого управления эффективностью бизнес-деятельности предусматривает введение (наряду с традиционным управлением текущей операционной деятельностью) управления систематическим проведением изменений/перестройки бизнес-процессов в целях их непрерывного совершенствования посредством формирования и реализации целевых Программ ОТМ.

4. Опыт постановки и применения в реальной бизнес-практике предложенной организационной системы адаптивного программно-целевого управления экономической эффективностью бизнес-деятельности показал высокую продуктивность образующего систему комплекса методов и средств.

Литература

1. Управленческий учет / [Аткинсон, Энтони А. и др.] ; [пер. с англ.]. – [3-е изд.] – М. : Издательский дом «Вильямс», 2007. – 880 с.
2. Портер М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / Майкл Е. Портер ; [пер. с англ.]. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 715 с.
3. Фатхутдинов Р. А. Управление конкурентоспособностью организации : [учеб.] / Р. А. Фатхутдинов. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – М. : Маркет ДС, 2008. – 432 с.
4. Райзберг Б. А. Программно-целевое планирование и управление : [учебник] / Б. А. Райзберг, А. Г. Лобко. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 428 с.

Надійшла 05.04.2011

УДК 37.014.543 (477)

Т. В. РИЖА

Хмельницький національний університет

ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ У ФІНАНСОВІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

Визначено зміст управління оподаткуванням як складової системи управління фінансовою діяльністю державних вищих навчальних закладів. Розглянуто особливості оподаткування вищих навчальних закладів відповідно до положень Податкового кодексу України.

The content of tax management as a component of financial management in higher education is determined. Peculiarities of taxation of higher education under the provisions of the Tax Code of Ukraine are reviewed.

Ключові слова: Податковий кодекс України, оподаткування, податок, збір, платник податку, фінансова діяльність, зобов'язання, планування, звітність, відповідальність, фінансова санкція.

Постановка проблеми. Однією з умов забезпечення економічного розвитку будь-якого суб'єкта господарювання є своєчасне та повне виконання ним фінансових зобов'язань. Із загальної маси фінансових зобов'язань слід виділити ті, що виникають внаслідок суспільних відносин, які визначають надходження коштів від платників у бюджети у формі податків і зборів.

Податкові платежі є одним з видів грошових потоків та являють собою об'єкт управління в ході здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Ефективне управління будь-якими грошовими потоками забезпечує фінансову рівновагу підприємства в процесі його стратегічного розвитку. Темпи цього розвитку, фінансова стабільність підприємства значною мірою визначаються тим, наскільки різні види потоків грошових засобів узгоджені

між собою за обсягами та в часі [1, с. 130]. Внаслідок незбалансованості різних видів грошових потоків в часі може виникнути ситуація неплатоспроможності підприємства.

Отже, дослідження управління оподаткуванням як складової системи управління фінансовою діяльністю суб'єкта господарювання та особливостей, що викликані специфікою діяльності окремих платників податку, є важливим питанням в контексті формування фінансового потенціалу та забезпечення виконання стратегії фінансово-економічного розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз проблем управління оподаткуванням на рівні суб'єкта господарювання є предметом дослідження багатьох науковців, серед яких А.С. Литвинюк, Т.В. Меркулова, О.С. Замасло, Н.Г. Євченко, С.А. Супруненко, Н.М. Притуляк та ін. Чимала увага приділяється обговоренню моделей і засобів оптимізації та мінімізації податків, проблемі планування податкових платежів, що має на меті зменшення податкового навантаження та збільшення розміру чистого прибутку і темпів економічного розвитку. Такі дослідження стосуються переважно промислових, сільськогосподарських підприємств, підприємств будівельної галузі, банківської сфери, малого бізнесу.

Разом з тим, слід зазначити недостатність науково – обґрунтованих рекомендацій стосовно управління оподаткуванням суб'єктів бюджетної сфери. Бюджетні установи не несуть податкового навантаження на рівні підприємницьких структур, однак це ніякою мірою не зменшує необхідність належної організації управління оподаткуванням. Саме той факт, що бюджетні установи, в тому числі вищі навчальні заклади, здійснюють свою діяльність на основі кошторису доходів та видатків, вказує на потребу здійснення управління податками на мікрорівні як однією із складових його видаткової частини, адже будь-яке відхилення фактичних показників від планових в сторону їх збільшення може призвести до утворення кредиторської заборгованості та подальшої неплатоспроможності. Тому вивчення особливостей оподаткування вищих навчальних закладів (ВНЗ), складових управління оподаткуванням та його впливу на фінансову діяльність, на нашу думку, має важливе практичне значення, що і зумовлює необхідність дослідження даного питання.

Формулювання завдання статті. Дослідження управління оподаткуванням у фінансовій діяльності вищих навчальних закладів зумовлює постановку такого завдання: здійснити аналіз особливостей управління оподаткуванням як невід'ємної складової фінансової діяльності ВНЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження з новим обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Управління оподаткуванням – це сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких керівні органи, як на макро- так і на мікроекономічному рівнях, надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрямок і координують його при істотних змінах в економіці і політиці [2, с. 159].

Управління оподаткуванням на рівні суб'єкта господарювання (мікрорівні) представляє собою невід'ємну складову загальної системи управління фінансовою діяльністю, яка функціонує в рамках відповідного нормативно-правового поля та передбачає здійснення взаємопов'язаних заходів, регламентуючи послідовність, порядок проведення і терміни їх виконання. Для комерційних структур організація управління оподаткуванням спрямована на оптимізацію структури податків, удосконалення механізму їх утримання з метою отримання максимального прибутку. Метою управління оподаткуванням в бюджетних установах взагалі та закладах освіти, зокрема, є своєчасне та повне виконання зобов'язань платника податків в умовах використання податкових пільг, що забезпечує дотримання фінансової та кошторисної дисципліни, недопущення нецільового використання бюджетних коштів.

На нашу думку, управління оподаткуванням у ВНЗ слід розглядати в сукупності наступних складових: податкового планування, організації системи бухгалтерського та податкового обліку та податкового контролю (табл. 1).

Таблиця 1

Складові управління оподаткуванням у вищих навчальних закладах

№	Складові управління оподаткуванням у ВНЗ	Зміст складових управління оподаткуванням у ВНЗ
1	Податкове планування	-визначення системи податків ВНЗ -моделювання динаміки податкових платежів і джерел їх сплати
2	Організація системи бухгалтерського та податкового обліку	-забезпечення дотримання вимог законодавства стосовно порядку нарахування податків та зборів, відображення сум в регістрах бухгалтерського обліку та звітності, своєчасного перерахування податкових платежів до бюджету -організація діяльності фінансових підрозділів відповідно до типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [3]
3	Податковий контроль	-здійснення контролю за достовірністю податкових розрахунків -усунення помилок та вжиття заходів щодо їх недопущення в майбутньому

Планування у фінансовій сфері суб'єкта господарювання поліпшує якість прийняття управлінських рішень, окреслює фінансове майбутнє і залишає час для запобігання несприятливим подіям, сприяє відкритості і прозорості прийняття рішень [4, с.17]

Податкове планування являє собою інтегрований процес раціоналізації господарської діяльності з позиції відповідності чинному податковому законодавству і стратегії розвитку підприємства [5, с. 135]. На етапі планування відбувається моделювання динаміки податкових платежів і джерел їх сплати. Обов'язковим інструментом податкового планування є аналіз податкового поля вищого навчального закладу, необхідність здійснення якого обумовлена особливостями оподаткування окремих операцій; вивчення нормативно-правової бази, що регламентують діяльність ВНЗ, установчих та інших документів, особливостей статусу ВНЗ як бюджетних установ.

Видатки на сплату податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджету передбачаються в річному кошторисі навчального закладу за кодом економічної класифікації видатків (КЕКВ) 1135 «Інші видатки». Планування сум видатків здійснюється в розрізі кожного податку та збору, стосовно якого даний заклад виступає платником податків і на якого відповідно до Податкового Кодексу України покладено обов'язок щодо сплати. Розрахунки здійснюються з дотриманням вимог чинного законодавства з урахуванням існуючих нюансів в адмініструванні. При цьому слід застосовувати методи «від фактично досягнутого» або «з нуля». Метод «від фактично досягнутого» дозволяє максимально точно розрахувати податки на підставі показників минулих періодів з врахуванням можливих відхилень кількісних та вартісних показників. У випадку, якщо даний податок буде розраховуватись вперше, доцільним буде застосування методу «з нуля», прийнявши за вихідні дані планові показники, розраховані відповідно до виробничих можливостей.

Особливості в оподаткуванні діяльності державних ВНЗ зумовлені наданням їм пільгового режиму стосовно сплати окремих податків та зборів, що визначено їх статусом бюджетної установи, а також застосування пільгового режиму оподаткування освітніх послуг.

Так, відповідно до статті 197.1.2 Податкового кодексу України (ПКУ) [6], від оподаткування податком на додану вартість звільнені операції з надання послуг з освітньої діяльності, які постачаються вищими навчальними закладами I – IV рівня акредитації відповідно до ліцензій на постачання цих послуг, а також послуги із проживання студентів в гуртожитках. Такі послуги зазначені в розділі першому Переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності [7].

Збір за першу реєстрацію транспортного засобу сплачуватимуть ті ВНЗ, які планують придбавати транспортні засоби, що є об'єктами оподаткування згідно зі ст. 232 ПКУ. Щодо пільг, то від сплати збору звільнено лише колісні транспортні засоби, які придбаватимуться та будуть закріплені за військовими навчальними закладами.

Вищі навчальні заклади, які є власниками земельних ділянок, є платниками земельного податку. У разі, якщо навчальний заклад орендує земельну ділянку, він сплачує орендну плату. Як і раніше, заклади освіти мають пільги щодо плати за землю у випадку використання приміщень за призначенням, тобто надання освітніх послуг. Однак, якщо ВНЗ здаватиме в оренду окрему будівлю (споруду) чи її частину, необхідно сплачувати податок за такі площі. Ця норма не застосовується, якщо навчальний заклад здає в оренду приміщення іншим бюджетним установам. Під час складання договору оренди слід передбачити умову відшкодування плати за землю орендарем в частині, яка приходить на орендоване приміщення, інакше навчальний заклад вимушений буде сплачувати цей податок з власних коштів.

Вищі навчальні заклади, як і всі інші бюджетні установи, відповідно до п. 323.1 ПКУ, звільнено від обов'язку сплачувати збір за спеціальне використання води. Виняток становить лише використання води для господарської діяльності, спрямованої на отримання доходу, у випадках, коли на надання платних послуг витрачають певний обсяг води. Таким чином, якщо навчальний заклад, до прикладу, надає послуги з харчування студентів в студентській їдальні, що пов'язане із витрачанням певного обсягу води, він потрапляє до кола платників цього збору.

Організація системи бухгалтерського та податкового обліку спрямована на забезпечення виконання наступних завдань:

- визначення фактичних сум та їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку;
- відображення даних у податкових розрахунках (деклараціях);
- виконання податкових зобов'язань шляхом перерахування сум податків до бюджету.

Нарахування податків в системі бухгалтерського обліку та відображення в звітності для державних ВНЗ, які є бюджетними установами, має певні особливості. Відповідно до ст. 138.5.1 ПКУ датою здійснення витрат, нарахованих платником податку у вигляді сум податків та зборів, вважається останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання з податку та збору. Бюджетна звітність із зазначенням сум фінансових зобов'язань за звітний місяць подається до органів ГУДКУ не пізніше 5 числа наступного за звітним місяця [8]. Таким чином, платники податку на додану вартість, наприклад, до 5 числа місяця, наступного за звітним, зобов'язані розрахувати суму податкового зобов'язання і податкового кредиту та визначити суму ПДВ до сплати, відобразивши її у ф. №7 «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами». Хоча, відповідно до положень ПКУ, для платників ПДВ з

місячним податковим періодом встановлено термін подання декларації – 20 число наступного за звітним місяця. Це означає, що платники податку мають право на обчислення податку протягом 20-и днів, при тому, що ДКСУ скоротила цей термін до 5-и днів. Крім того, щоб здійснити сплату податку, в платіжному документі вимагається зазначити дату складання податкового розрахунку (декларації), тобто розрахунок або декларацію до ДПС слід подати принаймні на день раніше.

Слід зазначити, що для платників податку з великими обсягами оподатковуваних операцій здійснення відповідних розрахунків вимагає чимало часу, і таке обмеження в часі викликає певні труднощі, які спричиняють помилки в бухгалтерському обліку та звітності. Для забезпечення організації системи бухгалтерського та податкового обліку у ВНЗ необхідно забезпечити фінансові та юридичний відділи достатньою кількістю висококваліфікованих спеціалістів зі знанням норм податкового обліку та податкового права: бухгалтерів, економістів, юристів, а також створити систему належного інформаційного забезпечення та систему зовнішніх та внутрішніх комунікацій.

За неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, порушення правил сплати (перерахування) податків та інші порушення податкового законодавства платники несуть відповідальність відповідно до р. 11 ПКУ. Фінансова відповідальність, яка застосовується контролюючим органом у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені, спричиняє додаткові фінансові витрати, не передбачені в кошторисах доходів і видатків навчального закладу. З метою недопущення фактів порушення податкового законодавства необхідно здійснювати внутрішній податковий контроль шляхом виконання таких заходів: аналізу нормативно-правової бази, контролю за своєчасністю і правильністю виконання податкових зобов'язань; виявлення відхилень фактичних і прогнозованих значень кошторисних показників, аналізу відхилень та встановлення причинно-наслідкового зв'язку. У випадках виявлення значних порушень до винних слід застосовувати заходи дисциплінарної відповідальності.

Висновки. Управління оподаткуванням як складовою фінансової діяльності вищого навчального закладу спрямоване на забезпечення фінансової та податкової дисципліни, здійснює внутрішній контроль за правильністю нарахування та сплати податкових платежів та моніторинг змін податкового законодавства.

Вищі навчальні заклади є платниками податків та зборів, на які розповсюджується загальний режим оподаткування. Особливості оподаткування ВНЗ визначаються наданням їм статусу неприбуткових організацій та пільгового режиму оподаткування щодо окремих податків та зборів.

Управління оподаткуванням у ВНЗ можна визначити як сукупність взаємопов'язаних складових, спрямованих на максимальне зменшення ризиків, пов'язаних з оподаткуванням господарської діяльності: податкового планування, визначення фактичних сум, відображення їх у податкових розрахунках (деклараціях) і перерахування до бюджету та податкового контролю.

Література

1. Бланк И. А. Основы стратегического менеджмента / Бланк И. А. – К. : Ника – Центр, 1999. – 512 с.
2. Проблеми формування інститутів управління оподаткуванням в Україні / Л. П. Гацька, І. М. Рижий // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2007. – Вып. 31-3. – С. 159–163.
3. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26 січн. 2011р. № 59 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 8. – 372 с.
4. Рева Т. М. Податковий менеджмент: навчальний посібник / Рева Т. М. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 281 с.
5. Супруненко С. А. Податкове планування на підприємствах малого бізнесу / С. А. Супруненко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 4 (94). – С. 135–144.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230.
7. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності : постанова Кабінету Міністрів України від 27 серп. 2010 р. № 796 // Урядовий кур'єр. – 2010. – № 171.
8. Лист Головного управління Державного казначейства України у Хмельницькій області від 04.02.2011р. №10.2-22/17-1033. – Хмельницький, 2011.

Надійшла 02.03.2011