

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ:
СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ**

МОНОГРАФІЯ

Харків
2019

УДК 657:336.2

ББК 017

Рецензенти:

Н. О. Лоханова, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету;

В. В. Немченко, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

І. С. Волохова, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Одеського національного економічного університету

Рекомендовано до друку Вченою радою Одеського національного економічного університету (протокол №8 від 16.05.2019 р.)

Облік і оподаткування: сучасний стан та перспективи розвитку: Монографія / за ред. Р. В. Кузіної. – Харків: «Діса плюс», 2019. – 200 с.

ISBN 978-617-7645-60-2

У монографії досліджуються стан та перспективи розвитку системи обліку та оподаткування в умовах інституційних перетворень.

Монографія розрахована на широке коло читачів: науковців, практиків, студентів та усіх, хто цікавиться сучасними проблемами удосконалення обліку та оподаткування в теорії та практиці суб'єктів господарювання.

ББК 017

©Колектив авторів

ЗМІСТ

	ПЕРЕДМОВА.....	4
1	Семенова К. Д. Аналіз діяльності підприємств провідних секторів економіки України для створення дієвої системи оподаткування.....	5
2	Ілюхіна Н. П. Ділова репутація суб'єктів господарювання: оцінка, облік, оподаткування.....	20
3	Кузіна Р. В. Обліково-аналітичне забезпечення корпоративної звітності за МСФЗ.....	32
4	Радова О. В. Підприємства аграрного сектору: імплементація вимог МСБО 41.....	61
5	Добрунік Т. П. Особливості відображення в обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств	80
6	Добрунік Т. П., Радова О. В. Особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників: сучасний стан та перспективи розвитку.....	102
7	Бойко О. С. Факторингові послуги в системі обліку та звітності вітчизняних підприємств.....	123
8	Артюх О. В. Податкові ризики в системі управління суб'єктів господарювання: визначення та систематизація..	144
9	Артюх О. В. Ефективність планових документальних перевірок ДФС України: проблемні аспекти.....	174
10	Кузіна Р. В., Ковальський А. А. Інвестування в комунальний сектор економіки: питання оподаткування...	185

– Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15/page>

39. Про проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)»: Рішення Аудиторської палати України № 246/12 від 23.02.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.apu.com.ua/files/ris/131268569.doc

40. Звіт про результати оцінювання (PAR) системи податкового адміністрування ДФС України Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування (TADAT). 2018. – с. 20-21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_

41. Лисовська І. А. Стратегия налоговой оптимизации как компонент стратегического управления финансами предприятия // Российское предпринимательство. – 2008. – Том 9. – № 9. – С. 78-82. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://creativeconomy.ru/lib/2912>

Артюх О.В., к.е.н, доцент

ЕФЕКТИВНІСТЬ ПЛАНОВИХ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК ДФС УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ

Постановка проблеми в загальному вигляді. В умовах зміни контрольної парадигми ефективна перевірочна робота контролюючих органів Державної фіскальної служби (ДФС) України створює передумови сталого соціально-економічного розвитку країни в цілому та стабільності вітчизняного бізнесу зокрема. У цьому зв'язку набувають особливої актуальності дослідження в напрямку розкриття чинників дієвості державного контролю та розроблення заходів підвищення його ефективності.

В контексті означеної проблематики податкового контролю варто проаналізувати результативність планових документальних перевірок, проведених органами ДФС України

із дотриманням інтересів учасників контрольного процесу – контролюючих органів та платників податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемні аспекти державного контролю в сфері оподаткування на міжнародному та національному рівні, питання підвищення ефективності контрольних заходів розглядалися в працях багатьох науковців, як-то: В. С. Альошкін, А. О. Бойко, А. В. Діденко, В. Г. Дубровський, О. В. Козьменко, Н. М. Левченко, І. А. Лисовська, Г. С. Ліхоносова, В. Я. Політило, Т. С. Самарська, С. М. Фролов, В. В. Черкашин, та інших дослідників. Проте на сьогодні залишаються відкритими питання удосконалення державного контролю та його ефективності у вітчизняній системі оподаткування.

Мета дослідження. Метою даного дослідження є розкриття проблемних питань ефективності податкового контролю, який реалізується державою через проведення документальних планових перевірок.

В роботі використані як загальнонаукові, так і спеціальні методи дослідження (зокрема: економіко-статистичний метод, методи спостереження та порівняння, метод збору податкової, соціологічної інформації про об'єкти дослідження шляхом опитування і анкетування респондентів; метод експертних оцінок тощо).

Виклад основного матеріалу дослідження.

На даному етапі дослідження для встановлення впливу результатів документальних планових перевірок на платників податків доцільно проаналізувати податкові дані в рамках фахового опитування. Для цього за базу дослідження відібрано 40 суб'єктів господарювання – підприємств торгівлі (через її найбільш питому вагу в галузевому розподілі) Одеського регіону, на яких протягом 2015-2017 рр. були здійснені документальні планові перевірки контролюючими органами, та з урахуванням таких вимог, як: середня вартість підприємства на дату проведення документальної планової перевірки складатиме не менш 5000,0 тис. грн.; наявність у підприємства податкового боргу за результатами перевірок.

З метою отримання найбільш повної та достовірної інформації про податкову історію обраних суб'єктів господарювання в анкетному опитуванні виступили респонденти – фахівці в сфері обліку та оподаткування на досліджуваних підприємствах: керівники / фінансові директори, головні бухгалтери та їх заступники, бухгалтери з оподаткування, провідні спеціалісти бухгалтерських відділів / підрозділів / служб. У процесі відбору з ціллю отримання найбільш повної та достовірної інформації про податкову історію суб'єкта господарювання враховувались професійні критерії фахівців (експертів) з числа респондентів, як-то: стаж роботи в сфері оподаткування; займана посада; самооцінка професійних і наукових здібностей (у тому числі, знань тенденцій розвитку системи оподаткування України та міжнародної податкової практики; рівня здатності наукового тлумачення / узагальнення податкової інформації). За означеними критеріями відбору на базових підприємствах були обрані спеціалісти (експерти) у такому співвідношенні: керівники – 10 %, головні бухгалтери чи їх заступники – 60 %, бухгалтери з оподаткування – 30 %.

До респондентів були поставлені такі питання:

1. Узагальніть результати документальної планової перевірки, проведеної органами ДФС України в 2015-2017 рр., за такими параметрами:

- а) яка сума донарахувань, всього, грн. ? У тому числі,
 - за основним платежем;
 - через зменшення суми бюджетного відшкодування ПДВ;
 - за штрафними санкціями, пені (у разі наявності);

б) яка сума недоїмки станом на 01.01.2018 р., грн.?

в) яка сума податкового боргу станом на 01.01.2019 р., грн.? У тому числі:

- сума податкового боргу безнадійності.

2. Чи є в наявності оборотні кошти для сплати грошових зобов'язань? У тому числі:

- на дату проведення перевірки;
- на дату виникнення недоїмки.

3. Яка середня вартість підприємства у періодах, які перевірялися контролюючим органом ДФС України, тис. грн. ?

4. Які витрати здійснило підприємство у зв'язку з проведенням планової документальної перевірки органами ДФС України?

5. Як відображені суми цих витрат в бухгалтерському обліку, грн.?

У результаті обробці даних була отримана корисна інформація про суми донарахованих податкових та / або грошових зобов'язань платникам податків, суми штрафних санкцій та пені (у разі наявності), суми недоїмки станом на 01.01.2018 р. та на 01.01.2019 р. (у тому числі суми податкового боргу з ознаками сумнівності та безнадійності), наявність оборотних коштів платників податків для сплати податкових платежів за результатами перевірок, суми витрат (за їх видами) юридичних осіб - платників податків у зв'язку з проведенням податкового контролю. Після опрацювання відомостей встановлено, що:

- за результатами документальних планових перевірок органами ДФС України донараховано платникам податків всього грошових зобов'язань та пені майже 55,0 млн. грн., у тому числі штрафних (фінансових) санкцій та пені - 22,3 млн. грн. або 40 %;

- сума недоїмки через несплату в установлений строк грошового зобов'язання станом на 01.01.2018 р. склала приблизно 41,2 млн. грн. або 75 % від загальної суми донарахувань;

- станом на 01.01.2019 р. питома вага податкового боргу з ознаками сумнівності та безнадійності у загальній сумі донарахувань набула майже 69 %;

- сума витрат платника податку у зв'язку з організаційними заходами проведення перевірки контролюючими органами (Д-т 92, 94 К-т 20, 22, 28, 37, 63, 68, 66, 65, 13) склала 10,0 тис. грн., виходячи з середнього значення суми витрат одного підприємства.

Тепер доцільно розглянути вищенаведені фактори в контексті їх впливу на інтереси учасників контролю в сфері оподаткування: органів ДФС України і платників податків.

Органи ДФС України

У ході документальної перевірки контролюючі органи перевіряють правильність нарахування, повноти, своєчасності сплати податків і зборів, та дотримання іншого законодавства у відповідності до вимог Податкового кодексу України (ПКУ). За результатами податкової перевірки органами ДФС України складається акт, в якому зазначаються всі факти заниження (завищення) податкових зобов'язань платника податку і наводяться ризики недотримання вимог податкового та іншого законодавства, які виявлені при проведенні доперевірочного аналізу діяльності платника податків та опрацьовані контролюючими органами при проведенні документальної перевірки згідно з наказом ДФС України «Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової / позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок» № 396 від 01.06.2017 р. [1]. На підставі даних акту перевірки, які свідчать про заниження / завищення податкових зобов'язань, сум бюджетного відшкодування та / чи від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість (ПДВ), заявлених у податкової звітності платника податків, контролюючим органом складаються податкові повідомлення-рішення (із розрахунками грошових зобов'язань та пені) з їх подальшим врученням платнику податків.

Інакше кажучи, податкові органи в процесі перевірки опрацьовують всі виявлені податкові ризики з подальшим донарахуванням платнику податків грошових зобов'язань (податків і зборів, штрафів) та пені. Втім результати такого контролю через несплату в установленний строк значних сум донарахувань призводять до виникнення недоїмки ($\approx 75\%$), а потім і податкового боргу з ознаками сумнівності та

безнадійності ($\approx 69\%$). З цієї причини не можна не звернути увагу на наявність парадоксальної ситуації. З одного боку контролюючі органи при встановленні порушень податкового законодавства платником податків повинні донараховувати у повному обсязі грошові зобов'язання та пені. При цьому показник донарахованих сум обов'язкових податкових платежів до Державного бюджету України є одним з ключових показників ефективності документальних перевірок ДФС України за різними рівнями (відносно узгодження донарахованих сум, своєчасності подання податкової звітності, опрацювання податкових ризиків тощо). Безперечно і те, що розмір донарахованих сум податкових платежів прямо залежить від фахової компетенції посадових осіб, уповноважених здійснювати податкові перевірки: чим вище їх професійний рівень, тим значніше динаміка зростання сум донарахувань. З іншого боку великі донарахування тягнуть за собою, як правило, виникнення безнадійного податкового боргу (недоїмка / сумнівний борг $\rightarrow$ безнадійний борг) переважно через недостатність майна платника податків. І ці обставини не можна ігнорувати у зв'язку з тим, що головні показники ефективності перевіркової діяльності ДФС України можуть оцінюватимуться тільки в сукупності та взаємозалежності, з урахуванням показників податкового боргу, зростання яких у динаміці років свідчить про зниження дієвості контрольно-перевірочної роботи (сплата $^{31\%}$ = донарахування $^{100\%}$ - безнадійний борг $^{69\%}$).

Також слід звернути увагу на такий аспект стосунків контролюючих органів і платників податків, як узгодження результатів перевірки (зокрема, при наявності конфлікту інтересів). Вітчизняна практика та власний досвід податкового контролю показує, що при обговоренні грошових зобов'язань учасники перевірки, як правило, з метою досягнення інтересів кожної зі сторін домовляються про розміри податкових донарахувань, які пред'являтимуться платнику податків для погашення. Дотримання консенсусу між учасниками податкового контролю досягається переважно таким чином: посадові особи контролюючого органу в акті перевірки відображають порушення вимог податкового законодавства, які

привели до заниження (завищення) податкових зобов'язань, але тільки в рамках прийнятних для платника податку донарахованих сум податкових платежів, тобто сум, які він може сплатити без виникнення безнадійного боргу; платник податків знаходить фінансові можливості для сплати узгоджених сум грошових зобов'язань, відбитих у податкових повідомленнях-рішеннях за актом документальної (планової) перевірки. Втім ефект (тобто досягнутий результат у фінансовому, правовому, соціальному вираженні) для учасників податкового контролю є неоднозначним. Так, з позиції формування державної казни можна відмітити, що її дохідна частина буде збільшуватися на суму податкових платежів, які своєчасно і в повному обсязі поповнять бюджет відповідно до вимог, зазначених у податкових повідомленнях-рішеннях. При застосуванні такого підходу не можна не відзначити фінансовий ефект і його позитивний вплив на стан державного бюджету. Якщо ж розглядати ситуацію з точки зору професійного виконання державних обов'язків посадових осіб контролюючих органів, то слід зауважити наступне. У більшості випадків відбувається так звана домовленість сторін на взаємовигідних умовах, при якій посадові особи податкового контролю фіксують в акті документальної перевірки лише окремі факти заниження податкових зобов'язань, за якими платнику податків нараховуватимуться податкові платежі в сумі, яку він здатний сплатити в державний бюджет. Але така реалізація функціональних обов'язків службовцями порушує один з фундаментальних принципів державної служби – принцип професіоналізму, який вимагає від виконавців документальної перевірки відповідний рівень компетентності, об'єктивності і неупередженості. Це продукує виникнення ризиків порушення податкового законодавства державними службовцями в системі податкового адміністрування [2]. Крім цього такий підхід не забезпечує ефективне виконання завдань документальної перевірки через наявність корупційних ризиків (ризиків корупційного правопорушення).

Безумовно, така діюча і доволі поширена практика податкового контролю протирічить вимогам пп. 21.2.1, п. 21.2

ст. 21 ПКУ, ст. 4, 8 Закону України «Про державну службу» [3], ст. 1, 3 Закону України «Про запобігання корупції» [4] у сфері виконання професійних обов'язків посадових осіб контролюючих органів та приводить їх до юридичної відповідальності – фінансової, адміністративної, дисциплінарної, кримінальної.

Виходячи з викладеного вище, відмітимо, що за результатами перевіркової роботи (на базових підприємствах) Державний бюджет України поповнився приблизно на 31 % від донарахованих сум податкових платежів. В цьому контексті питання ефективності податкових перевірок за критерієм сплати у бюджет донарахованих сум, її повноти та своєчасності, на наш погляд, є питанням риторичним, яке в рамках діючого податкового законодавства, за визначенням, не може вирішитися адекватно, тобто з дотриманням інтересів сторін контрольного процесу (контролюючих органів, платників податків) та держави в цілому – в частині формування дохідної частини державного бюджету.

Платники податків

При дослідженні наслідків опрацювання платниками податків результатів документальних (планових) перевірок, проведених на базових підприємствах, встановлено, що в середньому із загальної суми податкових донарахувань (в якій сума платежів з податків і зборів складає 60 %, фінансових санкцій та пені – 40 %) в державний бюджет надходить приблизно їх третя частина (в межах платоспроможності). Втім причини неповних і несвоєчасних розрахунків платників податків з бюджетом цілком зрозумілі – як правило, погашення сум донарахувань, значних за розміром, пов'язано з катастрофічними ризиками, їх реалізацією, ймовірним банкрутством підприємства та його ліквідацією (в тому числі, і за самостійним рішенням суб'єкта господарювання). З цього приводу не можна не зауважити, що з ціллю уникнення таких явищ, більшість підприємств, як свідчить вітчизняна практика, заздалегідь виводять свої активи зі сфери власних повноважень, обнуляючи таким чином майно підприємства. Такий стан відносин суб'єктів господарювання з бюджетом зумовлює

виникнення податкового боргу ($\approx 69\%$) з ознаками сумнівності та безнадійності (п.101.2 ст.101 ПКУ [5]), який через непогашення платниками податків (незважаючи на численні заходи контролюючих органів з адміністрування податкового боргу згідно з вимогами Глави 9 Розділу II ПКУ [5]) в подальшому підлягатиме списанню у відповідності до вимог п.101.1 ст.101 ПКУ [5]. Разом з цим виникає питання: як списання, після всіх вжитих заходів державних органів, безнадійного податкового боргу впливатиме на подальшу фінансово-господарську діяльність підприємства, у тому числі, в частині справляння податків і зборів?

Виходячи з логіки припущень, можна зазначити, що у періоді з дати отримання одного примірника акта про результати документальної планової перевірки до дати списання контролюючими органами безнадійного податкового боргу платником податків здійснюватиметься діяльність у напрямку: часткової сплати узгодженої суми грошових зобов'язань у відповідний бюджет (державний, місцевий); збереження основного капіталу, але, як правило, в рамках його номінального переведення в іншу власність (зокрема, суб'єктів господарювання – юридичних та / або фізичних осіб); підготовки юридичної особи до ліквідації за її самостійним рішенням.

Розуміється, в умовах діючої системи податкового контролю подібні дії платників податків (через негативний вплив результатів документальних перевірок ДФС України на бізнес) не сприятимуть насиченню в повному обсязі доходної частини бюджету шляхом стабільного та своєчасного справляння податкових платежів (рис. 1).

До викладеного вище, з ціллю надання найбільш повної інформації щодо дієвості податкового контролю, варто зауважити, що зведені результати перевіркової роботи контролюючих органів указують в цілому на негативну тенденцію поповнення бюджету через значну долю неузгоджених сум податкових зобов'язань і недостатню платоспроможність боржників – платників податків.

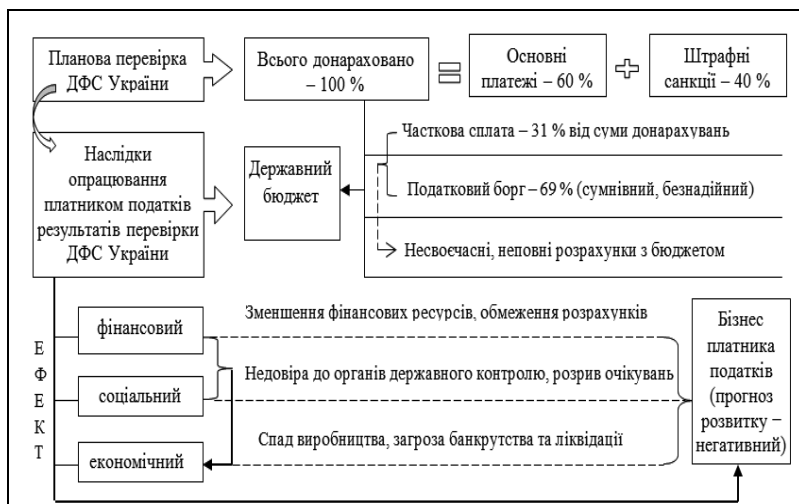


Рис. 1. Ефективність перевірок ДФС України
Джерело: складено автором

Так, якщо за 2017 р. всього донараховано 26,6 млрд. грн., з яких узгоджено 16,4 млрд. грн. або 62 %; надійшло до бюджету – 5,1 млрд. грн., що виявило рівень стягнення відносно узгоджених зобов'язань 31 % (з них за плановими перевітками – 45 %), а відносно загальної суми донарахувань – 19,2 %. А вже за 2018 р. донараховано 34,4 млрд. грн., з яких узгоджено 13,4 млрд. грн. або 39 %; надійшло до бюджету – 3,0 млрд. грн., що виявило рівень стягнення відносно узгоджених зобов'язань 22 %, а відносно загальної суми донарахувань – 9 % (Звіти ДФС України за 2017-2018 рр. [6]).

Висновки і перспективи подальших розробок за даним напрямом. Отже, отримані результати свідчать про існування проблематики ефективності податкового контролю, що ускладнює соціально-економічні відносини суб'єктів господарювання та взагалі гальмує сталий розвиток країни, а тому потребує нагального вирішення в напрямку трансформації фіскальних підходів до перевірконої роботи державних органів

та розробці особливої синтезуючої моделі контролю в податковій сфері в умовах зміни контрольної парадигми.

Перелік використаних джерел

1. Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень: Наказ Державної фіскальної служби України від 01.06.2017 р. №396 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html>

2. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: монографія / О. В. Артюх. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. – 412 с.

3. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 р. за № 889-VIII, із останніми змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 21.12. 2016 р. № 1798-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T150889.html

4. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html>

5. Податковий кодекс України: Верховна Рада України; Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

6. Державна фіскальна служба України: офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparatt/>