



**Т. О. Матвієнко,**  
аспірантка кафедри обліку та аудиту Київського національного  
університету імені Тараса Шевченка,  
член Федерації професійних бухгалтерів та  
аудиторів України (ФПБАУ)

## НОВІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

*Досліджено основні проблеми організації бухгалтерського обліку та контролю зобов'язань за податками і зборами на вітчизняних підприємствах. Розроблено заходи щодо покращення податкової звітності, контролю за своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів до державного бюджету України.*

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, контроль, податкова звітність, зобов'язання, податки, збори, податкова пільга.

**Т. А. Матвиенко**

**НОВЫЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТУ И КОНТРОЛЮ  
ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ В  
УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ  
СИСТЕМЫ УКРАИНЫ**

*Исследованы основные проблемы организации бухгалтерского учета и контроля обязательств по налогам и сборам на отечественных предприятиях. Разработаны меры по совершенствованию налоговой отчетности, контроля своевременности и полноты уплаты налогов и сборов в государственный бюджет Украины.*

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, контроль, налоговая отчетность, обязательства, налоги, сборы, налоговая льгота.

**T. O. Matvienko**

**NEW APPROACHES TO THE TAX AND DUTIES  
LIABILITIES ACCOUNTING AND CONTROL UNDER  
THE CONDITIONS OF UKRAINIAN TAX SYSTEM  
REFORMATION**

*Main problems of tax and duties accounting and control organization of the domestic enterprises are investigated. Measures for improvement of tax reporting, control of the tax and duties payment timeliness and completeness to the state budget of Ukraine are developed.*

*Key words:* accounting, control, tax reporting, liabilities, taxes, duties, tax benefit.

**Постановка проблеми.** Сучасний економічно нестабільний етап розвитку національної економіки потребує покращення фінансового і ресурсного забезпечення діяльності вітчизняних підприємств, підтримання економічної стабільності та ефективності їх функціонування. Про сприятливе фінансове становище і платоспроможність підприємств свідчить здатність вчасно погашати заборгованість перед іншими підприємствами-контрагентами, фінансовими установами, податковими органами. Станом на 1 січня 2010 р. поточні зобов'язання суб'єктів господарювання у цілому по Україні склали 1 352,9 млрд. грн., вони зросли на 6,7% порівняно із попереднім роком. Причому найгірша ситуація спостерігається у підприємств готельного та ресторанный бізнесу (122,8%), охорони здоров'я і надання соціальних послуг (120,0%), а також у промислових підприємств (115,8%) [табл.].

Для вирішення зазначених та інших проблем у країні реалізується ряд економічних реформ, особливе місце серед яких відводиться вдосконаленню податкової системи. Зокрема, ведеться активна робота для прийняття Податкового кодексу (ПК) з метою підвищення позицій України в міжнародному рейтингу простоти ведення бізнесу за показником «сплата податків», а також зниження частки тіньової економіки. ПК передбачено зменшення кількості податків і зборів, ставок податку на прибуток та податку на додану вартість, зміну бази оподаткування, введення єдиного соціального внеску, встановлення «податкових канікул» для новостворених підприємств, зміну підходів до надання соціальних пільг і застосування штрафних санкцій тощо. У цих умовах зростає увага до проблем обліку та контролю зобов'язань за податками і зборами.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Дослідженням питань обліку та контролю розрахунків за податками і зборами займалися видатні вітчизняні науковці: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Н. І. Гура, І. К. Дрозд, М. В. Кужельний, Є. В. Мних, О. М. Петрук, П. Я. Хомин, В. Г. Швець та ін. [2–4]. Серед іноземних учених варто виокремити Д. Л. Волкова, Р. Г. Каспіну, М. Р. Метьюса, Б. Е. Нідлза, Н. М. Парасоцьку, С. Н. Поленову, Е. С. Хендріксена. Вони розробили методологічні та організаційні засади бухгалтерського обліку, фінансової звітності розрахунків за податками і зборами, контролю виконання зобов'язань підприємствами.

Однак залишається ще багато проблем, які потребують подальшого дослідження. Це стосується аналізу сучасного стану господарської діяльності підприємств з метою перевірки правомірності та правильності здійснення операцій з оподаткування. Необхідно також уточнити положення певних нормативно-правових актів у частині регулювання податкових відносин, ведення обліку і складання податкової звітності, які за своєю сутністю є неурегульованими або суперечливими. Особливого значення ці питання набувають сьогодні, в умовах реформування податкової системи України і запровадження Податкового кодексу.

**Метою статті** є вдосконалення організаційно-практичних засад бухгалтерського обліку та контролю зобов'язань за податками і зборами в контексті реалізації економічних реформ в Україні.

**Основні результати дослідження.** Нині існує багато проблем, з якими стикаються вітчизняні підприємства у процесі здійснення господарської діяльності. Зокрема, це

неузгодженість окремих положень нормативно-правових актів у частині регулювання податкових відносин, недосконалість нормативно-правового регулювання застосування податкових пільг суб'єктами господарювання, не своєчасне погашення вітчизняними підприємствами своїх зобов'язань перед державними податковими органами, ухилення від сплати податків та зборів до державного бюджету, недосконалість системи відшкодування ПДВ, неузгодженість податкового законодавства в питаннях методики складання й порядку звітування підприємств перед державними податковими органами. Названі проблеми значно ускладнюють обліковий процес, складання податкової і фінансової звітності, організацію внутрішнього контролю на підприємстві, проведення обов'язкових перевірок податковими та іншими державними органами.

Виникає гостра потреба в розробці дієвих заходів щодо покращення обліку та контролю на підприємствах України. На нашу думку, до них слід віднести такі: 1) організація роботи комісії з аналізу причин збитковості вітчизняних підприємств; 2) створення робочої групи з моніторингу невиконання зобов'язань за податками і зборами; 3) посилення контролю за правомірністю відшкодування ПДВ із державного бюджету; 4) перевірка правильності застосування податкових пільг підприємствами; 5) посилення контролю за виробництвом і реалізацією піддакцизних товарів для виявлення нелегальних операцій з продажу; 6) адміністрування податку з доходів фізичних осіб; 7) удосконалення порядку заповнення податкової звітності; 8) узгодження термінів подання податкових декларацій у разі зміни їх форми та методики заповнення.

Розглянемо докладніше запропоновані заходи щодо покращення обліку та контролю зобов'язань підприємств за податками і зборами. Останнім часом спостерігається тенденція до зростання кількості підприємств із негативним фінансовим результатом від своєї діяльності. Станом на 1 січня 2010 р. частка підприємств, які за підсумками року зазнали збитку, становила 41,1% [5]. Це свідчить про неспроможність суб'єктів господарювання вчасно погашати свої зобов'язання перед працівниками, акціонерами, іншими підприємствами-контрагентами, фінансовими установами та податковими органами.

Для подолання зазначених проблем слід створити комісію з аналізу причин збитковості вітчизняних підприємств, яка матиме такі функції: збір та обробка інформації про платників податків, підприємств-контрагентів, фінансових установ, з якими здійснюються розрахунки; перевірка: дотримання податкового законодавства у ході господарської діяльності підприємств, а також правильності формування бази оподаткування і застосування податкових ставок, правомірності надання податкових пільг підприємствами та їхніми працівниками, обґрунтованості визначення цін при реалізації продукції, їх відповідності ринковим цінам, готівкових розрахунків підприємств тощо. Забезпечення виконання покладених на комісію функцій повинно відбуватися шляхом тісної співпраці з Державною податковою адміністрацією України, регіональними державними податковими інспекціями.

Окрім того, необхідно утворити робочу групу з моніторингу невиконання зобов'язань за податками і зборами. Ця група має здійснювати щомісячний комплексний аналіз сплати податків та зборів до державного бюджету, що передбачає аналіз діяльності суб'єкта господарювання, повноту відображення платниками податків своїх зобов'язань перед бюджетом, перевірку невідповідності нарахованої і виплаченої заробітної плати, випадків оформлення на роботу підставних осіб, виплати заробітної плати нижче рівня, встановленого законодавством, та ін. Особливу увагу варто звернути на схеми ухилення від сплати податків і зборів: невідображення в податкових деклараціях результатів діяльності підприємств; завищення валових витрат підприємств або зменшення податкових зобов'язань шляхом збільшення податкового кредиту; ухилення від сплати ПДВ та його відшкодування з державного бюджету; реалізація продукції за цінами, нижчи-

ми від ціни її придбання; купівля товарів за завищеними цінами з метою їх подальшого експорту; проведення нетоварних операцій; безпідставне застосування нульової ставки ПДВ при здійсненні експортно-імпортних операцій; втрача первинної документації з обліку зобов'язань за податками і зборами.

Аналіз сучасного стану податкової системи в Україні свідчить про недосконалість чинних механізмів адміністрування ПДВ. Станом на 1 липня 2010 р. заборгованість із ПДВ перед бюджетом сягнула 30,4 млрд грн., причому 68% таких боргів припадає на 20 найбільших підприємств України.

У таких умовах важливо посилити контроль за правомірністю відшкодування ПДВ з державного бюджету. Необхідно перевірити підстави повернення податку, документи, що дають право на таке відшкодування, правильність їх складання і відповідність нормативно-правовим вимогам, реальність існування підприємств-контрагентів з метою виявлення фіктивних створених компаній.

Законодавством України надано право на застосування податкових пільг підприємствами та їх працівниками. Проте дедалі частіше в господарській діяльності економічних суб'єктів спостерігаються випадки зменшення податкового навантаження шляхом незаконного застосування таких пільг. Тому слід посилити державний контроль за правомірністю застосування податкових пільг вітчизняними підприємствами.

Найбільше правопорушень у суб'єктів господарювання спостерігається при здійсненні операцій з реалізації піддакцизних товарів. Тому необхідно посилити контроль за виробництвом і реалізацією піддакцизних товарів з метою виявлення нелегальних операцій з продажу. Зокрема, контролери мають звернути увагу на правильність нарахування і своєчасність сплати до бюджету акцизного збору та збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, наявність на алкогольних та тютюнових виробках марок акцизного збору, контроль дотримання державних стандартів і технологічних умов. Важливо у ході перевірки застосовувати метод інвентаризації та посилити контроль піддакцизних товарів на складах. Окрім того, потрібно відстежувати напрями переміщення товарів, призначених для експорту, і запобігати їх нелегальному продажу на території України.

Досить часто керівники підприємств наймають працівників, не здійснюючи їх документального оформлення. Тому питання легалізації заробітної плати, прозорості її нарахування та застосування відповідних посадових окладів набувають дедалі більшої актуальності. З метою забезпечення ефективного адміністрування податку з доходів фізичних осіб до бюджетів різних рівнів має проводитися посилений контроль господарської діяльності підприємств. Особливу увагу варто звернути на наявність заборгованості із заробітної плати у підприємств з значними обсягами виробництва та реалізації. Крім того, пропонується вести картки особових рахунків платників у державних податкових інспекціях. Такі заходи дозволять посилити контроль за сплатою податку з доходів фізичних осіб до державного бюджету.

Не менш важливим питанням при здійсненні господарської діяльності вітчизняними підприємствами є складання звітності, зокрема податкової. На практиці виникають випадки неприйняття податковими інспекторами декларацій із незаповненими рядками. Вони налягають на тому, що у рядках має бути числовий запис або відмітка «—». Бухгалтери-практики при цьому керуються нормами Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III, яким не передбачено заповнення всіх рядків декларації в разі відсутності господарських операцій за звітний період. Тому є потреба в удосконаленні методики складання податкової звітності.

Відповідно до п. 4.1.2 Закону № 2182-III контролюючий орган має право не прийняти податкову декларацію, якщо

в ній не зазначено обов'язкових реквізитів, її не підписано відповідними посадовими особами та не скріплено печаткою платника податків. Перелік обов'язкових реквізитів визначається Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженом наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88. До таких реквізитів належать: 1) найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ; 2) назва документа (форми); 3) дата і місце складання; 4) зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі); 5) посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; 6) особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [6].

Залежно від характеру операції та технології обробки даних первинні документи можуть мати додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій тощо. Документ повинен бути підписаний особисто, а підпис скріплений печаткою. Окрім того, п. 2.11 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку визначено, що вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокресленню. З метою узгодження нормативно-правових актів різних інстанцій доцільно внести зміни до Закону № 2181-III шляхом визначення необхідності прокреслення вільних рядків у податковій декларації.

Потребують узгодження терміни подання податкових декларацій у разі зміни їх форми та методики заповнення. У випадку внесення змін і доповнень до законодавства з оподаткування відбувається коригування форми та порядку заповнення податкової звітності. Проте на практиці трапляються випадки несвоєчасного видання нових бланків податкових декларацій і несвоєчасного реагування платників податків на такі зміни, що уповільнює процес подачі декларації до державних податкових інспекцій.

Неподання декларації часто призводить до самостійного донарахування суми податку контролюючим органом із застосуванням штрафних санкцій або до документальної перевірки. Це регулюється законами України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III та «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 р. № 509-XII.

Відповідно до Закону № 2181-III податкова звітність, отримана від платника податків як податкова декларація, що заповнена ним не за правилами, зазначеними в затвердженому порядку її заповнення, може бути не визнана таким контролюючим органом як податкова декларація. У такому випадку податковий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання [7].

Платник податків, що не подає податкову декларацію у строки, визначені законодавством, сплачує штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне її неподання або затримку. Коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків (у випадку невизнання податкової декларації податковим інспектором), додатково до штрафу платник податків сплачує штраф у розмірі 10% суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше 50% суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Тому в разі зміни форми або методики заповнення декларації пропонуємо на законодавчому рівні продовжити терміни подання податкових документів.

**Висновки.** У сучасних економічно нестабільних умовах виникає необхідність залучення додаткових коштів до державного бюджету. Це можливо шляхом внесення змін до податкового законодавства та суворого контролю сплати податків і зборів до державного бюджету. Запропоновані заходи щодо покращення обліку заборгованості та контролю за своєчасністю і повнотою сплати податків та зборів дозволять удосконалити чинну облікову систему й організацію державного фінансового контролю, забезпечать проведення комплексного моніторингу податкових зобов'язань, дадуть змогу виявити факти ухилення від оподаткування вітчизняних підприємств.

**Література**

1. Поточні зобов'язання за видами економічної діяльності станом на 1 січня 2010 р. : Архіви за 2008–2010 роки [Електронний ресурс] // Державний комітет статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>  
 2. Базилевич В. Д. Методичні аспекти оцінки масштабів тіньової економіки / В. Д. Базилевич, І. І. Мазур // Економіка України. – 2004. – № 8. – С. 36–44.

3. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : Імекс, 2007. – 303 с.

4. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарантул, З. С. Варналіт та ін.] ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.

5. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності за 2009 рік : Архіви за 2008–2009 роки [Електронний ресурс] // Державний комітет статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>

6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

7. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

Стаття надійшла до редакції 9 листопада 2010 року

Таблиця		
Поточні зобов'язання за видами економічної діяльності станом на 1.01.2010 р.		
Вид економічної діяльності	Зобов'язання, млрд. грн.	% до попереднього року
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	50,4	110,9
Промисловість	484,5	115,8
Будівництво	75,1	104,7
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	637,2	106,8
Торгівля автомобілями і мотоциклами, їх технічне обслуговування та ремонт	46,5	98,9
Оптова торгівля, посередництво в оптовій торгівлі	543,0	107,7
Роздрібна торгівля; ремонт побутових виробів та предметів особистого вжитку	47,7	106,0
Готельне та ресторанне господарство	6,4	122,2
Транспорт та зв'язок	69,6	99,8
Фінансова діяльність	73,6	101,8
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг і надання послуг підприємцям	295,1	80,2
Освіта	0,4	105,4
Охорона здоров'я й надання соціальної допомоги	2,0	120,0
Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури і спорту	10,4	102,2
<b>Загалом</b>	<b>1352,9</b>	<b>106,7</b>

Джерело: Таблицю складено автором на основі [1]