

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

## КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА

На тему «МЕТОДИКА АУДИТУ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ МАЛОГО І  
СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ»

Виконав студент 4 курсу, групи ОПз-61с  
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
Іванченко Анна Станіславівна  
Керівник: д.е.н., доцент Винниченко Н.В.

Суми -2020 рік

## ВСТУП

Сучасні реалії провадження бізнесу свідчать що це є досить широка сфера, більша ніж сфера підприємництва, адже воно включає набагато ширшу сферу відносин, зокрема, відносини, які існують між загальною кількістю учасників ринку: як підприємців, так і споживачів, а також найманих працівників, усіх державних структур які формують середовище функціонування бізнесу. Малий і середній бізнес сьогодні є однією з ключових ланок забезпечення стабільного економічного розвитку держави і формує основу дрібнотоварного виробництва; забезпечує формування ланцюгів додаткової вартості та визначає економічний розвиток, забезпечує якісну характеристику ВВП; та впливає на структурну будову економіки, створює передумови для окупності витрат та впливає на свободу вибору. Мале підприємництво як найкраще забезпечує потреби споживачів у різного роду товарах та послугах, створює умови для розвитку інновацій та забезпечує економіку робочими місцями, створює умови для розвитку середнього класу та дозволяє уникати монополізму в більшості сфер господарювання, а також впливає на розвиток конкуренції.

Значний внесок щодо розвитку теоретичних та практичних засад функціонування малого бізнесу здійснили такі іноземні науковці як: П. Друкер, В. Даніз, М. Нісканен, С. Джонсон, Ф. Найт, Г. Харман, Р. Томас та інші. Вагомий внесок у розвиток теоретичних і практичних засад функціонування малого підприємництва в Україні та регіонах зробили вітчизняні вчені В. Ляшенко, Л. Івашова, Д. Карамішев, А. Кобець, В. Куйбіда, М. Латинін, І. Лопушинський, С. Майстро, Д. Плеханов, І. Приходько І. А. Міщенко, О. Рядно, В. Федосов, В. Сурмін, О. Янковий та багато інших. Аналіз наукових праць підтвердив необхідність подальшого дослідження проблеми.

Сучасний стан розвитку підприємництва демонструє, що його розвиток можливий лише за активного втручання держави, що в свою чергу може призвести до зниження темпів росту економіки за посилення певної соціальної напруги. Через це виникає нагальна необхідність в розробці нових механізмів реалізації державного регулювання та удосконаленні існуючих з метою якісного

розвитку та створення стабільності для малого і середнього бізнесу. Державне регулювання бізнесу залежить від тих податкових норм і вимог, які сьогодні висуваються до бізнесу, а отже впливає на його ціле утворення і визначення поточних завдань для його стратегічного розвитку. А податковий аудит є ключовим фактором для формування бажання здійснювати діяльність у сфері малого підприємництва і середнього бізнесу.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних, методичних та практичних засад здійснення аудиту податкових зобов'язань малого та середнього бізнесу, а також розробка шляхів їх удосконалення

Об'єктом дослідження є процес аудиту податкових зобов'язань малого та середнього бізнесу, що проваджується структурними підрозділами державної податкової служби.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні засади методики аудиту податкових зобов'язань малого і середнього бізнесу, що проваджується структурними підрозділами державної податкової служби.

При виконанні роботи застосовувалася сукупність загальних та специфічних наукових методів: групування, методи аналізу та синтезу, метод узагальнення результатів дослідження, методи теорії пізнання, які допомогли розглянути та охарактеризувати суть, значення та особливості методики аудиту податкових зобов'язань, а також дослідити наукові підходи щодо його ефективності.

Інформаційна база кваліфікаційної роботи бакалавра представлена навчальними посібниками та підручниками, фаховими науковими публікаціями, джерелами з офіційних сайтів та електронних видань тощо.

# РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТУ ПОДАТКОВИХ ЗОБО'ЯЗАНЬ МАЛОГО І СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ

## 1.1 Економічна сутність і підходи до визначення сутності та критеріїв малого та середнього бізнесу

Малий та середній бізнес здійснює відчутний вплив на економіку України, та на формування конкурентного середовища в сфері господарювання. Сучасна економіка потребує розвитку малих та середніх форм бізнесу. Саме мале і середнє підприємництво має можливість активно реагувати на умови що виникають в ринковій економіці і є досить гнучким і адаптивним. В умовах необхідності стимулювання економічного розвитку постійно виникає потреба перегляду відносин «бізнес-держава» і створення оптимальних форм стимулювання та контролю.

Представник малого і середнього бізнесу утворюють нову касту представників бізнес середовища та прошарок населення. Вони представляють особливий сектор економіки, що форсує ряд процесів в її розвитку та забезпечує відповідність виробничого процесу потребам населення.

Так склалося, що в економічній літературі існує значна кількість підходів до визначення поняття малого і середнього бізнесу. Так зокрема до загального підходу щодо визначення сутності «малий бізнес» можна віднести підхід, який визначає це поняття як підприємницьку діяльність, що здійснюється суб'єктами ринкової економіки при певних встановлених законах, державними органами або іншими представницькими організаціями критеріях [23].

Якщо розглядати розвиток малого бізнесу в історичному спектрі то можна виділити такі три періоди його еволюції:

Перший період започаткований в XVIII ст. і характеризується виникненням наукового інтересу щодо розвитку малого підприємництва як форми. Одним з перших хто заклав основи торгівельної діяльності був Р. Кантильон, який сформулював положення щодо спекулятивного продажу товарів. Цих суб'єктів ринку він назвав підприємцями. Другий період припав на

початок ХХ століття і характеризувався формуванням малого бізнесу як інструменту для економічного і суспільного розвитку. При цьому в цей період розглядається не тільки торгівля як сфера для функціонування малого бізнесу а і надання посередницьких послуг, при цьому акценти зміщуються до використання сфери інтелектуальної діяльності з елементами інноваційності.

Третій період охоплює другу половину ХХ століття, і характеризується формуванням і розробкою методичних основ функціонування і розвитку МСБ. Особлива увага вчених в цей період концентрувалася на зростанні і охопленні сфер життєдіяльності малим і середнім бізнесом. В цей період відбувається масштабування бізнесу, збільшується кількість підприємств в цілому і суб'єктів МСБ, зокрема, що зумовлювалося такими факторами як: посилення технологічної конкуренції, а також і забезпечення можливостей використання інновацій, зумовлювало в свою чергу зміну стилю життя, орієнтація на соціальну складову і розвиток можливостей для самореалізації молоді, забезпечення особистої свободи, підвищення рівня освіти та професійної підготовки робочої сили, зростання платоспроможності населення. Сьогодні більшість фахівців пов'язують підприємництво в першу чергу з інноваціями, про що свідчить і ряд вимог міжнародних організацій і структур, які одним із основних критеріїв бачать інноваційність. А тому пошук та використання нових можливостей бізнесу є сьогодні досить обмеженим оскільки відсією ту складову підприємництва, яка не є інноваційною. В роботі [2] виділяють кількісний, якісний та комбінований підходи до визначення малого та середнього бізнесу (підприємства) (МСП). Кількісний підхід. У визначенні малих та/або середніх підприємств здебільшого використовують такі доступні для аналізу критерії, як: кількість зайнятих, обсяг продаж; балансова вартість активів. у практиці відомі визначення, що ґрунтуються тільки на використанні одного з цих критеріїв. В межах сектора МСП Європейська комісія по визначенню малих та середніх підприємств рекомендує виділяти наступні категорії: мікропідприємства – до 10 осіб (з річним доходом не більше 2 млн €); малі підприємства – 10 – 49 осіб (з річним доходом не більше 10 млн €); середні підприємства – 50 – 249 осіб (з річним доходом не більше 50 млн €). В межах

названих груп з аналітичною метою можливим є виділення підгруп: до 10 осіб, 10 – 20; 20 – 49; 50 – 100; 100 – 249. В Україні наближено визначення малого підприємництва до загальноєвропейської класифікації, така класифікація відбувається за розмірами і обсягами діяльності підприємств.

Наступний підхід є якісним. Основу такого підходу забезпечує виокремлення таких якісних критеріїв: «система управління бізнесом», «система контролю за продуктивністю», «система мотивації збільшення такої продуктивності» та ін. При цьому необхідним доповненням таких критеріїв є кількісні показники. Цей підхід використовує суб'єктивні міркування, а також досвід. Перевагами цього підходу виступають якісні теоретичні обґрунтування, а також наявність великої кількості «інтуїтивно» властивих різним підприємствам різного роду якісних критеріїв. Це в свою чергу дозволяє комплексно оцінити результати діяльності малих підприємств. Ключовим недоліком який має місце в рамках такого підходу є складність його застосування на практиці, що обумовлюється труднощами в доступі до внутрішньо-фірмової інформації, а також при визначенні характеристик для опису якісної складової. В основу якісного підходу покладено таку відому методику, яка була розроблена Х. Велу. Ця методика досліджувала процеси розвитку МСП. Х. Велу визначає характеристики, які притаманні різним за розміром підприємствам. Характерним прикладом такого підходу можна вважати визначення яке він намагається дати малому підприємству. Таке визначення було запропоноване у 1971 році під час виступу на Болонському комітеті (Великобританія), якраз саме воно і заклало основи для вивчення проблеми розвитку малого бізнесу.

За міжнародним досвідом в якості основного показника, який використовують при віднесенні до суб'єктів малого бізнесу різного роду підприємства є зокрема середня чисельність працівників, які є зайнятими у звітньому періоді у виробничому процесі. Переважна більшість науковців під малим бізнесом вважають діяльність, що реалізується не значними за кількістю групами людей, або таке підприємство, яке управляється одним власником. Найбільш вживаними критеріями в міжнародній практиці є такі критерії як:

кількість працюючих, обсяги статутного капіталу, загальна величина активів, обороти (прибуток) підприємства.

За даними Світового банку, така узагальнена кількість показників за якими відноситься розмежування підприємств і віднесення їх до суб'єктів малого бізнесу, на сьогодні перевищує 50. Цей критерій є практично визнаним у більшості країн.

Згідно з Наказом Президента України «Про державну підтримку малого підприємництва» [0] суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро визначену за курсом НБУ

Малими є такі підприємства, що не підпадають під критерії для мікропідприємств, а їх показники на дату річної фінансової звітності відповідають як мінімум двом з таких критеріїв:

Загальна вартість активів балансу – до 4 000 000 євро;

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;

Середня кількість працівників – до 50-ти осіб.

## 1.2 Стан впливу податкових механізмів на розвиток малого і середнього бізнесу

Для забезпечення підвищення конкурентоспроможності економіки України на державному рівні повинні використовуватися такі інструменти як податкове регулювання та податковий аудит.

Податки є не тільки джерелом наповнення бюджетів різних рівнів, але і важливим важелем регулювання економіки України. В сучасних умовах податкова система може використовуватися як елемент фінансового механізму з метою перерозподілу раніше створеної вартості. З точки зору організації функціонування держави, як цілого, провідне місце займають у забезпеченні її

розвитку саме бюджетні видатки, а також їх обсяг та структура, яка характеризується бюджетною моделлю суспільства.

Проте, при плануванні бюджету на певний період, має враховуватися сума доходів, що формується за рахунок податків. Ефективність оподаткування безпосередньо залежить від побудови дієвої податкової системи та взаємоузгодженої політики, яка передбачає діяльність держави у сфері правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів до централізованих фондів грошових ресурсів держави. Доцільним є реформувати податкову систему шляхом підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу, легалізації тіньової економіки, розроблення простого та зрозумілого нормативно-правового забезпечення, активізації інвестиційних та інноваційних процесів в економіці.

Сутність податків з економічної точки зору полягає не тільки у фіскальному призначенні. А отже їх регулююча функція є окремою самостійною а ще і такою яка має соціальний ефект, функцією регулювання. Така функція податків говорить про те, що вони здійснюють безпосередній вплив як на фінансово-господарську діяльність бізнесу так і на всі механізми соціально-економічного забезпечення розвитку країни в цілому. Як процес, податкове регулювання ґрунтується на свідомому, активному використанні й цілеспрямованому відношенні існуючої функції податків з метою отримання в цілому для держави певних економічних результатів. В свою чергу податкове регулювання визначається як заходи непрямого впливу на економіку, економічні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зменшення або збільшення податкового навантаження, відрахувань до бюджету. Застосування економічних методів податкового регулювання передбачає опосередковане втручання з боку суб'єктів регулювання через створення певного економічного середовища. Вживання економічних методів регулювання та податкових стимулів, таких як пільги, відстрочки, розстрочки податкових платежів, надання податкового кредиту та податкових канікул створюють можливість для зниження податкового тиску та зміцнення фінансового стану суб'єктів господарювання.



Як правило, податкове регулювання використовується в процесі формування доходів бюджетів всіх рівнів. За останні роки вітчизняна економіка характеризувалася удосконаленням підходів до забезпечення дохідної частини бюджетів усіх рівнів, які базуються на сучасних ринкових принципах, а також розробляють засади з метою податкового регулювання. Останні роки в фахових дослідженнях демонструють, що неможливо створити ефективну податкову систему, та при цьому не сформувати для платника податку уявлення про таку систему як суспільний інститут. Все що потрібно це здійснювати всесторонню роботу щодо забезпечення просвітницької функції з платниками податків, та вдосконалювати існуючі інформаційні потоки між платниками податків та органами державної податкової служби за сплатою податків, та врахувати різного роду особливості (соціально-культурні, психологічні) при прийнятті рішень в сфері здійснення оподаткування. Отже з метою підвищення ролі податкової системи в прискоренні економічного розвитку необхідно розробити податкову політику спрямовану на стимулювання вітчизняного виробництва, інноваційно-інвестиційної діяльності, споживчого попиту, а також посилення регулюючої та контролюючої функції держави щодо сплати податків. Дослідження сучасного стану податкової системи свідчить, що на сьогодні залишаються відкритими питання переорієнтації чинної податкової системи на стимулювання процесів економічного розвитку країни, вирішення яких може стати кроком до підвищення конкурентоспроможності держави та сприяти розвитку економіки України [24]

На сьогоднішній день в Україні не сформовано достатньо науково обґрунтованої податкової системи і не створено ефективного податкового механізму. Необхідність розробки фундаментальних основ формування податкового механізму в Україні обумовлюється особливостями перехідної економіки, розвитком ринкових відносин у країні, та важливої ланки економіки – фінансів підприємств. Податковий механізм – є одним з важливих важелів державного регулювання і визначення напрямків фінансового оздоровлення підприємств. Система оподаткування може використовуватися як елемент економічного впливу (що в більшості випадків характеризується як з позитивною,

так і може характеризуватися з негативної точки зору) на суспільне виробництво, та структуру і динаміку, а також забезпечення науково-технічного прогресу.

Податкове стимулювання може обмежувати ділову активність з одного боку, а з іншого стимулювати розвиток окремих галузей економіки. Оподаткування використовується як інструмент впливу так і метод реалізації фінансового механізму.

Зокрема податкові платежі в наш час є основним джерелом формування дохідної частини бюджету, оскільки їх питома вага більше ніж 70% усіх загальних бюджетних доходів України. А отже першочерговим є дії уряду на спрямування зусиль в сфері забезпечення функціонування такого інструменту, який би дозволяв як одночасно здійснювати наповнення дохідної частини бюджету та унеможливити діяльність з ухиляння та сплати податків. Так, зокрема наявність спрощеної системи оподаткування дозволяє знизити податковий тиск щодо МСП, проте не зважаючи на те, що спрощена система оподаткування, обліку і звітності направлена на полегшення діяльності МСП в сфері провадження нарахуванні і сплати податків за нею залишається велика кількість обмежень і умов, які створюють перешкоди у функціонуванні МСП. Запровадження такого спрощеного оподаткування для МП, здійснює не тільки стимулюючу функцію а і забезпечує окрім усього іншого дозволяє мінімізувати витрат часу і коштів на справляння податків, облік і звітність. Адже створює умови щодо скорочення обсягу документів, знижує витрати часу особливо для власників які ведуть облік і можуть цей час використати на розвиток власної справи.

Формування державних інструментів як елементу ефективного податкового механізму включає: здійснення прозорої і зрозумілої податкової реформи; створення для власників бізнесу привабливих правил з податкового обліку та правил їх узгодження з бухгалтерським обліку та відповідність МСФЗ; розробка заходів щодо стимулювання підприємницької діяльності, особливо для МСП; стимулювання розвитку інвестиційної та інноваційної діяльності; розробка системи податкових пільг; запровадження податкових «канікул», реформи в сфері нарахування та сплати ЄСВ.

Так, статистики свідчать що у 2019 р. – обсяг реалізованої продукції, що здійснювався МСП знизився відносно 2018 р. на 0,8%, але при цьому його питома вага у складі загальних обсягів продукції, що була реалізована підвищилась на 0,5 в.п. та склала 18,3%.

За даними ЄДР кількість підприємств та об'єднань в нашій країні зросла більш ніж на 6%, а питома вага продукції, яку виготовили і реалізували МП у складі загальних обсягів реалізованої продукції (робіт, послуг) склала 16 %, при цьому кількість зайнятих осіб на МСП склала лише 26% від загальної кількості найманих працівників. Разом з тим, за видами економічної діяльності майже 52% суб'єктів малого підприємництва працюють у сфері оптової та роздрібною торгівлі, ремонту автотранспортних засобів, однак лише 7% суб'єктів задіяні у сфері промисловості.

За такими видами як: професійна, наукова діяльність; операції з нерухомим майном; транспорт, складське господарство; інформація та телекомунікації - працюють близько 5% суб'єктів малого підприємництва за кожним видом діяльності. Тобто виробнича галузь для цих підприємств є недостатньо розвиненою. До того ж має місце суттєва нерівномірність концентрації суб'єктів підприємництва за регіонами.

Найбільша їх кількість зосереджена у місті Києві, Київській, Одеській, Харківській, Миколаївській, Дніпропетровській та Львівській областях. Все це як раз і свідчить про недоліки податкового механізму, а ще також неефективність існуючої системи оподаткування та регулюючих норм МП в Україні. Це також і підтверджується даними Світового банку, при дослідженні 189 країн, де Україна займає 107 позицію в частині показників щодо оподаткування (оцінка ведення бізнесу 2016 – Doing Business 2016). У загальному рейтингу «Doing business - 2016», який складається з десяти індикаторів, серед 189 досліджених країн, Україна займає 83 позицію піднявшись на 4 позиції у порівнянні з минулорічними результатами [25] Незважаючи на те, що в останні роки спостерігається тенденція зростання, держава й досі продовжує займати значно нижче місце, ніж країни ЄС та пострадянського простору. Лідером рейтингу є Сінгапур, який очолює його вже багато років поспіль. До першої десятки країн

із найбільш сприятливими умовами для ведення бізнесу також увійшли Нова Зеландія, Данія, Південна Корея, Гонконг (Особливий адміністративний район Китаю), Великобританія, США, Швеція, Норвегія та Фінляндія. Найгіршими країнами для ведення підприємницької діяльності у цьому році визнані Південний Судан (187 місце), Лівія (188) та Еритрея (189)[25] .

Згідно з даними, зібраними асоціацією «Doing Business», для того, щоб розпочати бізнес в Україні, необхідно пройти 4 процедури, витратити 7 днів та 0,6% від доходу на душу населення. Також, експерти наголошують на тому, що мінімальний капітал може бути відсутнім. В світовому рейтингу, Україна посідає 30 місце із 189 за даним індикатором. Найближчі позиції до України, займають Білорусь (12), Казахстан (21), Молдова (26), Киргизька Республіка (35). 11 Більшість розвинених країн світу, робить систематичні кроки для полегшення та оптимізації ведення бізнесу. Спільними для багатьох з них є: спрощення та пришвидшення процедур реєстрації, впровадження нових електронних технологій та скорочення або виключення вимог до розмірів мінімального капіталу.

Більшість з країн проводить реформи регулювання в декілька етапів. В країні, за останні роки також відбулись якісні зміни. Зменшення індикатору оподаткування було очікуваним, адже, незважаючи на активне реформування даної сфери, складні та незрозумілі зміни в податковому законодавстві призвели до багатьох порушень. За даними рейтингу, в середньому, фірми сплачують 5 податкових платежів на рік, при цьому, вони витрачають 350 годин для подачі, підготовки та сплати податків.

Сума, яку платники витрачають на виконання податкового обов'язку складає 52.20% прибутку. За останній рік, більшість країн намагалися зробити процес сплати податків більш швидким, простим та дешевим для бізнесу, пропонуючи електронні системи для подачі та оплати та інші засоби. Другою тенденцією є зниження ставок податків, проте далеко не у всіх країнах, такі заходи принесли результат. Що стосується України, реформування податкової системи продовжує залишатися одним із ключових напрямків, протягом останніх років. Варто вказати, що єдиною категорією, в якій, за результатами

рейтингу було відчутно суттєві зміни, стала реєстрація бізнесу. Проте в подальшому, важливо працювати над тим, щоб бізнес було не тільки легко відкрити, але і вигідно їм займатися [26].

Сьогодні в Україні спостерігається тенденція до збільшення кількості неплатоспроможних суб'єктів господарювання. У період прибуткової кризи практично кожне друге вітчизняне підприємство працює без доходно. За таких обставин практично ні в кого не виникає сумніву, що відновлення та розвиток України можливі лише на основі відродження підприємництва, чого вдасться досягти лише внаслідок використання комплексу послідовних взаємозв'язаних заходів фінансово-економічного, виробничо-технічного, організаційного та соціального характеру, спрямованих на виведення таких суб'єктів господарювання з кризи та відновлення або досягнення ними прибутковості й конкурентоспроможності. Зростання податкового навантаження на суб'єктів малого бізнесу негативно позначається також на показниках їх розвитку. Тому задля розвитку вітчизняної економіки в цілому та підприємництва зокрема одним з завдань держави повинно стати зменшення податкового тиску на “локомотив” вітчизняної економіки – малі форми підприємництва .[27]

### 1.3 Податкові зобов'язання та податковий аудит: сутність та класифікація

Поняття зобов'язання пройшло в історії тривалу та складну еволюцію. Його витoki лежать в деліктах. Пізніше, як самостійне джерело зобов'язань з'явився договір. На сьогоднішній день в економічній літературі немає однастайності, щодо визначення поняття “зобов'язання”. Його розглядають як борг, як суму витрат, як залучений капітал, як заборгованість. Основними нормативними документами, які регулюють зобов'язання в Україні, є Господарський та Цивільний кодекси України. Методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», П(С)БО 26

«Виплати працівникам». Разом з тим, у П(С)БО 11 не наведено визначення поняття «зобов'язання».

У вітчизняній практиці домінує трактування поняття «зобов'язання» з юридичної точки зору. Як юридична категорія господарське зобов'язання – це господарські відносини, що регулюються правом. В силу існування цих відносин одна сторона уповноважена вимагати від іншої здійснення господарських операцій: передачі майна, виконання робіт, надання послуг, а інша сторона зобов'язана виконувати вимоги щодо предмету зобов'язання і має при цьому право вимагати відповідну винагороду – сплату коштів, зустрічні послуги [5]. Таким чином, сутність зобов'язання складають права та обов'язки сторін. Наприклад, у договорі купівлі-продажу покупець має право вимагати від продавця передати йому придбаний товар. Цьому праву покупця відповідає обов'язок продавця передати покупцеві проданий йому товар. З економічної точки зору зобов'язання розглядається як кредиторська заборгованість, що значно звужує це поняття. Проте, саме в такій інтерпретації воно використовується бухгалтерами. В обліку зобов'язання – це джерело формування фінансових ресурсів для фінансування операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. У майбутньому заборгованість за зобов'язаннями має бути погашена шляхом передачі певних активів або послуг. Таким чином, зобов'язання – це вимоги кредиторів стосовно активів підприємства. Наявність зобов'язань (боргів) зменшує економічні вимоги підприємства і його капітал. У цивільному та господарському праві зобов'язання виникає з договору, незалежно від того, чи відбулися вже певні дії щодо його виконання. В обліку в момент підписання договору зобов'язання не відображається. Тобто, в обліку відображаються тільки ті зобов'язання, які виникають з виконання договорів, але зовсім не з самих договорів.

Наприклад, фірма уклала договір на постачання товарів. У бухгалтерському обліку вимога на ці товари і зобов'язання сплатити їх не отримує жодного відображення. Бухгалтер може і не здогадатися про існування таких зобов'язань. І лише після початку виконання договору: після

першої поставки або платежу (передоплати) бухгалтер починає відображати факти господарського життя [6].

Отже, не всі зобов'язання, які виникають у цивільному та господарському праві відображаються в обліку. Виділення із усього комплексу зобов'язань підприємства їх обмеженої частини, яка відображається у бухгалтерській звітності, передбачає кваліфікацію ряду зобов'язань суб'єктів господарювання для цілей бухгалтерського обліку як умовних [7].

## РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПОДАТКАМИ МАЛОГО І СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ

### 2.1 Методика проведення податкового аудиту та порядок його оскарження

Перевірки малого і середнього бізнесу проваджуються у передбаченій законом послідовності. Так, зокрема, передбачено проведення перевірок у трьох формах: камеральні перевірки, документальні (планові та позапланові; виїзні та ні) та фактичні перевірки. Методика камеральних перевірок відрізняється від інших тим, що така перевірка проводиться на підставі даних отриманих від платника податків у вигляді звітів та з використанням систем електронного адміністрування, електронних баз даних та програмних продуктів органів ДПС.

При цьому камеральні перевірки проводяться без узгодження з платником податків, і без жодних рішень і направлень. Така перевірка проводиться не пізніше 30 днів з моменту подачі звітності і у більшості випадків здійснюється для перевірки ПДВ. Проте не обмежується цими питаннями, оскільки починаючи з 2015 року коло предмету перевірки постійно розширювалося.

Наступним видом податкових перевірок є документальні, які використовуються для перевірки будь-яких податків, дотримання всіх законодавчих моментів, контроль яких покладених на Державну податкову службу. Основою такої перевірки є документи суб'єктів підприємницької діяльності.

Документальні перевірки поділяються на планові та позапланові. Проведення перших регулюється ст. 77 Податкового Кодексу [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**] та відбуваються виходячи з критеріїв ризиковості суб'єкта господарювання [5]

Здійснення планових перевірок органом ДПС здійснюється на підставі щорічних планів, які публікуються на сайті ДПС щороку да 25 грудня, корегування в які можуть вноситися щомісяця не пізніше 3 числа. Структура такого плану узагальнена в додатку В.



В разі такої перевірки суб'єктів господарювання повідомляють письмовим листом з повідомленням або особисто під підпис за 10 календарних днів до початку перевірки [6].

При спів падінні планової перевірки ДПС та перевірки Держфінконтролю з виїздом на місце до суб'єкта господарювання перевіряючі керуються Порядком [7]. Тривати така перевірка не може більше ніж 10 робочих днів для суб'єктів малого підприємництва та 20 робочих днів для всіх інших суб'єктів крім великих платників податків для яких така перевірка не може перевищувати 30 робочих днів **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**. Податковим кодексом України передбачено продовження такої перевірки до 60 календарних днів, але за умови наявності заяви від суб'єкта господарювання у разі змінного режиму роботи.

Документальні позапланові перевірки регулюються Податковим кодексом України та призначаються у випадку отримання податкової інформації щодо порушення законодавства яке знаходиться в юрисдикції органів ДПС (податкове чи валютне тощо). Попередньо органами ДПС робиться письмовий запит у відмові відповідати на який протягом 15 днів суб'єкт підпадає під перевірку або у випадку не своєчасного подання декларацій або наявності помилок в них тощо. Для суб'єктів малого підприємництва тривати така перевірка може не більше 5 робочих днів, а для ФОП які не мають найманих працівників не більше 3 робочих днів, для середніх підприємств 10 робочих днів і лише для великих платників податків – 15 робочих днів.

Суб'єкти малого підприємництва («спрошенці», суб'єкти мікропідприємництва, та інші представники малого і середнього бізнесу) з незначним рівнем ризику можуть підпадати і під проведення електронних перевірок. Така перевірка може здійснюватися на підставі заяви, наданої до ДПС. Така заява подається за 10 календарних днів до початку такої перевірки.

Наступним видом перевірки є фактична перевірка, яка проводиться за місцем здійснення діяльності суб'єктом господарювання, за місцем розміщення його підрозділів, направлена на визначення дотримання платником податків податкового законодавства, а також законодавства щодо обігу готівки, здійснення розрахункових операцій, касових операцій, наявності ліцензій та

патентів, свідоцтв, а також щодо правильності оформлення трудових відносин з працівниками суб'єкта господарювання.

Проводяться такі перевірки без попередження суб'єкта господарювання та тривають 10 днів, але можуть бути продавжені за рішенням керівника ДПС на 5 діб.

До початку будь-якої перевірки перевіряючі повинні надати платникові податків наступні документи:

1. Направлення на проведення перевірки, яке має бути підписане керівником та засвідчене печаткою. У цьому документі зазначається:
  - його дата видачі та орган, що видав;
  - дані про наказ щодо проведення перевірки;
  - найменування об'єкта, який перевіряється та його реквізити;
  - мета перевірки;
  - зазначається вид такої перевірки;
  - визначено підстави такої перевірки;
  - зазначено її дату початку і визначено її тривалість;
  - посада посадової особи, яка проводить перевірку та її прізвище.
2. Копія наказу про проведення перевірки.
3. Службові посвідчення всіх осіб, зафіксованих у направленні.

При наявності порушень у наданих документах, або при їх не правильному оформленні, суб'єкт господарської діяльності має право не допустити перевіряючих до перевірки.

Представники контролюючого органу мають право здійснювати перевірку лише за останні 1095, з дня подачі останньої декларації або звіту про використання доходів неприбуткових організацій.

Даний строк не застосовується при перевірці операцій, що стосуються нарахування і сплати ЄСВ, а також у випадку відсутності поданої декларації за попередній період, або у випадку судового провадження щодо суб'єкта господарювання та його посадових осіб.

## 2.2 Практика оскарження та реальність господарських операцій

За результатами перевірки оформлюється акт за вимогами Податкового кодексу України, або довідка у випадку відсутності порушень **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**. Оформлення акту повинне відбуватися з дотриманням Порядку №395 [8] та Порядку №727 [8]

За результатами камеральної перевірки акт складається у двох примірниках, один з яких протягом трьох робочих днів направляється суб'єкту господарювання, який перевірявся.

В результаті електронної перевірки складається довідка у двох екземплярах і вручається особисто для ознайомлення і підпису протягом 5 робочих днів. У разі якщо суб'єкт господарювання який перевірявся не погоджується з прописаними у довідці висновками, він протягом 5 календарних днів з моменту його отримання подати заперечення. В свою чергу контролюючий орган повинен направити відповідь платникові податків. Якщо оскаржень не було то орган ДПС приймає рішення протягом 10 робочих днів з дня вручення акту, або у випадку надання пояснень і заперечень у термін 3 робочих днів з надання відповіді органом ДПС. Порядок відправлення податкових повідомлень-рішень регулюється спеціальним Порядком №1204 [10]. Далі всі процедури оскарження відбуваються в адміністративному і судовому порядку. Ці процедури врегульовано п.56.1 Податкового кодексу України **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**.

Відповідно до ст.56 Податкового кодексу України платникам податків надається така можливість щодо оскарження у випадку не згоди рішень прийнятих контролюючими органами.

В першому випадку платник податків має право подати скаргу до вищого органу ДПС у письмовому вигляді з дотриманням вимог [11] у термін 10 днів після отримання податкового повідомлення-рішення.

Протягом 20 календарних днів орган ДПС повинен прийняти і надати його платнику податків. Цей термін може бути продовжений до 60 днів проте за умови додаткового повідомлення платником до закінчення 20 денного терміну. Крім

того у випадку не задоволення скарги або часткового задоволення суб'єкт господарювання може подати скаргу повторно в термін 10 календарних днів після отримання відповіді від органу ДПС. Цей час дається для узгодження грошових зобов'язань платника податків.

При адміністративному оскарженні зобов'язання доведення правильності донарахування податків і нарахування штрафних санкцій є правомірним є обов'язком контролюючого органу на відміну від судового оскарження де таке донарахування встановлюється процесуальними нормами.

У випадку, якщо платник податків вирішив оскаржувати рішення контролюючого органу, який прийняв рішення про донарахування податків і нарахування штрафних санкцій до органу вищого рівня він повинен письмово повідомити контролюючий орган який виніс рішення.

Контролюючий орган має прийняти за скаргою платника податків вмотивоване рішення і надіслати його платнику податків. У випадку якщо таке рішення не надсилається скаргою можна вважати задоволеною з наступного дня по завершенню 20-ти денного строку.

Інший випадок за якого скарга також вважається задоволеною є рішення керівника чи його заступника, або також це може бути уповноважена особа, яка визначена контролюючим органом, щодо задоволення скарги платника податків. У випадку отримання рішення вищого контролюючого органу, таке рішення є остаточним і не може бути в подальшому оскаржене за адміністративною процедурою у подальшому, а може бути оскаржене лише в судовому порядку.

Наступний вид оскарження є судове оскарження. Право звернення до суду надається після адміністративного звернення до органів ДПС, у випадку, якщо попереднє оскарження не було задоволене. У випадку якщо Повідомлення про податкове повідомлення-рішення оскаржено в судовому порядку платник податків позбавляється можливості оскаржувати рішення через процедуру адміністративного оскарження. У випадку невдалої спроби адміністративного оскарження платник податків може звернутися до суду протягом місяця.

Після прийняття рішення судом платник податків протягом 10 календарних днів може звернутися до апеляційного суду, а вже у випадку

прийняття негативного для платника податків рішення апеляційним судом сплатити суму зобов'язання до бюджету. Проте платник податків якщо не згоден з рішенням апеляційного суду може звернутися до ВАСУ протягом 20 днів після рішення апеляційного суду.

### 2.3 Типові порушення та документування господарських операцій

Як правило реалізація перевірок контролюючими органами здійснюється відповідно до вимог законодавства. При проведенні перевірок є ряд моментів на які звертається увага. Так одним з таких моментів є перевірка на реальність господарських операцій. Відповідно до законодавства господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**]. А отже виходячи з такого визначення для контролюючих органів реальною є така операція, яка викликає рух капіталу, товарів, послуг чи то робіт. При відсутності такого руху, операція вважається не товарною, а отже можливість включення сум в податковий кредит є неможливою. В той же час Цивільним кодексом України [14] зазначається, що правочин, за яким не відбувається реальних правових підстав є фіктивним, а отже фіктивний правочин, а також нетоварна операція є синонімами і мають аналогічні наслідки. У випадку визнання господарських операцій фіктивними, визнання рішення контролюючих органів не вірним можна описати на підставі рішення суду. Як свідчать підсумки судових справ з таких питань основними ризиками можна визначити визнання угод не товарними. За результатами судових справ доказовими характеристиками є:

- Зіснення операції фактично;
- Правильне документальне оформлення господарських операцій;
- Фактичне перерахування коштів відповідно до документів;
- Наявність письмових договорів, проте саме їх існування без документів щодо фактичного здійснення операції не є підтвердженням реальності.

Не є підставою для визнання фіктивними операцій, якщо за ними відсутні товарно-транспортні накладні (ТТН) оформлені належним чином, оскільки ТТН не є таким документом, що є підтвердженням факту придбання чи продажу, а є документом, що підтверджує переміщення товарів з точки А в точку Б. Придбання товарів як мінімум підтверджується

договорами, податковими накладними, видатковими накладними, сертифікаційною та технічною документацією на товари, актами приймання-передання, а також документами, що свідчать про подальшу реалізацію або власне використання у діяльності придбаних товарів.

Якщо є підозра про неможливість контрагента поставити певні товари доказом у суді можуть бути документи, що підтверджують у постачальника таку можливість: його виробничі потужності, наявність трудового потенціалу, а також додатково про добросовісність постачальника свідчать документи про сплату усіх податкових зобов'язань.

Згідно з п. 44.1 Податкового кодексу України з метою оподаткування кожен суб'єкт господарювання повинен вести документальний облік доходів та витрат та всіх показників, які дозволяють суб'єкту господарювання визначити достовірно об'єкт оподаткування, а також розрахувати податкові зобов'язання та відобразити їх у податковій та фінансовій звітності.

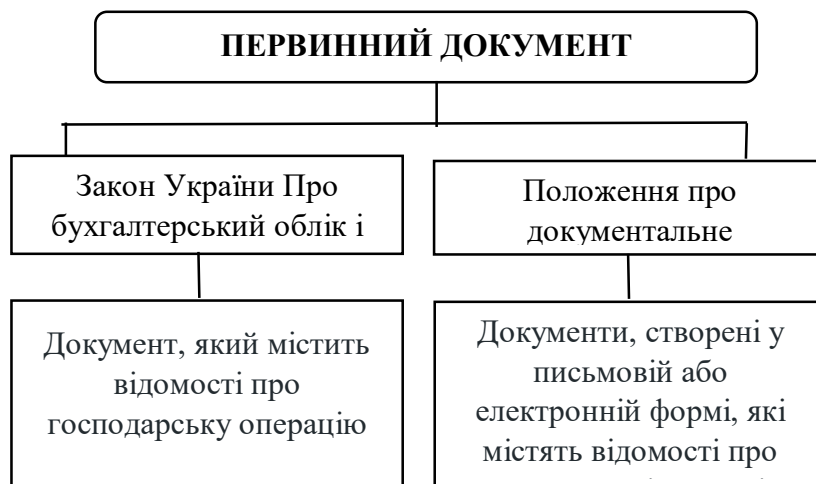


Рисунок 2.1 – Сутність поняття «первинний документ»

Жоден суб'єкт господарювання-платник податків не може формувати показники на підставі не підтверджених даних первинними документами.

О крім Закону України Про бухгалтерський облік і фінансову звітність визначення первинного документу надається у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [15].

На думку податкових органів, до первинних документів з метою оподаткування, відносяться документи, що є підтвердженням того факту, що господарська операція є реальною при цьому він в бухгалтерського обліку може і не бути первинним документом. Оскільки документами підтверджується більшість господарських операцій, в свою чергу кожен первинний документ повинен оформлюватися відповідно до законодавства, в момент операції або одразу по її закінченню.

Первинні, а також зведені документи на вимогу законодавства повинні включати такі реквізити: назву; дату та місце створення; найменування підприємства; зміст господарської операції та її обсяги, одиниці виміру; посади відповідальних осіб, їх підпис тощо.

## РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ЗOBOB'ЯЗАНЬ ЗА ПОДАТКАМИ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО І СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ

### 3.1 Напрями удосконалення організації податкового аудиту суб'єктів малого і середнього бізнесу

Податкове законодавство України в сучасних умовах є досить складною ланкою правової системи. Його характерною рисою є постійна нестабільність, що створює додаткові проблеми для слідкування за ним суб'єктами господарювання та зумовлює відсоток не навмисних порушень. За результатами діяльності суб'єктів господарювання як навмисні, так і ні порушення є об'єктом перевірки податковими органами. Реформування податкових органів забезпечує наближення податкових органів і співпрацю з платниками податків. Тому звична ревізія перетворилася на «аудит».

Аудит податкових зобов'язань в умовах ринкових відносин є елементом забезпечення з одного боку бюджетної безпеки і виконання державою своєї соціальної функції, а з іншого методом безпеки самих суб'єктів господарювання, у разі якщо вони користуються послугами незалежних аудиторів з метою зниження рівня ризику господарських операцій.

За результатами дослідження правомірною є позиція дослідження аудиту податкових зобов'язань, або так званого податкового аудиту в частині методики контролю податкових зобов'язань суб'єктів господарювання. Проте з метою узгодження термінології нами запропоновано розмежовувати поняття податковий аудит і аудит податкових зобов'язань та податковий контроль і запропоновано у випадку перевірки податкових зобов'язань суб'єктів господарювання застосовувати інші підходи, а ніж використовувати для перевірки контролюючими органами поняття аудит. Така пропозиція є обґрунтованою оскільки, Ототожнення поняття аудит і поняття податковий контроль у якості його назви податковий аудит призводить на нашу думку до підміни понять. Оскільки виходячи з **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]** аудит виступає як різновид підприємницької діяльності і представляє собою



перевірку облікових даних і даних фінансової звітності господарюючого суб'єкта для висловлення незалежної думки аудитора щодо її достовірності та відповідності у всіх суттєвих аспектах законодавству України, стандартам тощо. Отже контроль що проводиться податковими органами не відповідає змісту цього поняття, а отже на нашу думку не може застосовуватися для позначення податкового контролю.

Не зважаючи на визначення податкового аудиту окремими науковцями як процесуальних дій, які здійснюються контролюючими органами з метою контролю повноти та своєчасності сплати податків та зборів таке використання терміну аудит і підміни понять є, на нашу думку, сумнівним.

Зрозуміло позицію реформ, адже перевірки податкових органів завжди викликали у суб'єктів бізнесу не найкращі емоції, та в свою чергу підміна понять не змінила ставлення бізнесу до таких перевірок. Тобто враховуючи потребу зміни ставлення бізнесу до таких перевірок все таки пропонуємо виділяти два напрями: «податковий консалтинг» та «податковий контроль».

В свою чергу облишити спробу підміни понять потрібно виходячи з наступних тверджень:

- Здійснення перевірки контролюючими органами не має ніякого відношення до підприємницької діяльності яка покладена в основу поняття аудиторська діяльність;

- Необхідність здійснення податкового контролю є обов'язковою вимогою норм Податкового кодексу України, а отже не відповідає критерію добровільності, що в свою чергу створює таку особливість як обов'язковість;

- Враховуючи характеристику часу то слід зазначити, що податкові перевірки є законодавчо визначеними за часом проведення;

- Податковий контроль як мінімум використовує набагато ширший інструментарій враховуючи інформаційні можливості податкових органів;

- І найважливіша складова це те, що за результатами контролю відбувається донарахування податків та штрафних санкцій, що є наслідком підтвердження помилок в повноті і своєчасності обрахунку податків.

- Вагомою різницею є і оформлення результатів: у випадку податкового контролю це акт (довідка), а аудиторського – висновок.

Виходячи з усіх цих тверджень слід зазначити, що заміна понять у даному випадку є не коректною. А в контексті реформ знову таки вимагає реформування як ключових понять так і суті діяльності органів.

На нашу думку існування податкового аудиту має місце тільки за умови надання органами податкового контролю можливості перевірки суб'єктів господарювання без подальшого їх покарання. Наприклад на умовах тієї ж платної діяльності. У випадку якщо суб'єкт господарювання сумнівається в правильності обрахунку податків і зборів, він замовляє аудит податкових органів, сплачує за послуги аудиту, а також має право самостійно до нарахувати податки і збори, без фінансових санкцій. Такий підхід і створює передумови для забезпечення виконання однієї з цілей Стратегічного плану розвитку, яка стосується створення умов для забезпечення добровільного виконання норм податкового законодавства та повноти і своєчасності сплати податків та зборів, що законодавчо встановлені в Україні . Проте за умови сучасного стану реформування податкових органів варто говорити про наявність таких двох понять як : податковий консалтинг і податковий контроль.

А поки що податковий аудит - це по своїй суті є перевірка аудиторськими фірмами чи не залежними аудиторами податкових зобов'язань та податкового обліку суб'єктів господарювання.

Таким чином у майбутньому ми бачимо наступну структуру діяльності податкових органів (рис 3.1)

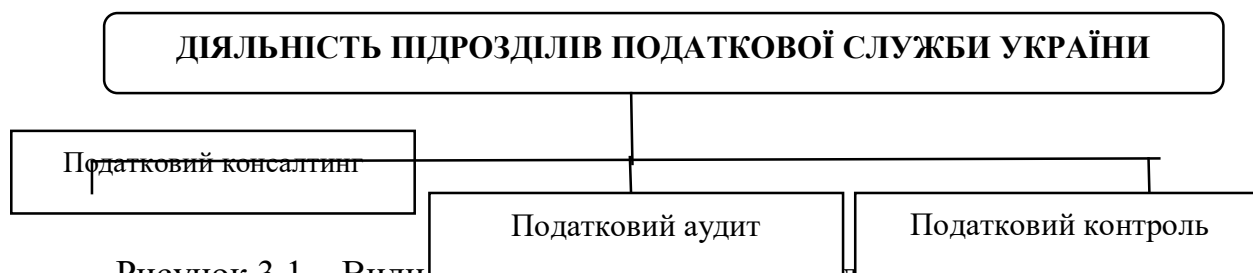


Рисунок 3.1 – Види діяльності податкових підрозділів

Така структура податкових органів дозволить виконанню одразу декількох цілей стратегічного розвитку:

1. Забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та забезпечення повного, своєчасного надходження законодавчо встановлених в Україні податків та зборів (обов'язкових платежів)
2. Забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності податкової служби через надання платникам податків оперативних консультативних послуг та роз'яснень податкового законодавства шляхом створення інформаційно-довідкового центру [19]

Саме тому варто врахувати, що основною тенденцією на сьогодні є розвиток податкових сервісів, в сфері надання доступних послуг для малого і середнього бізнесу. Звичайно таку роботу розпочато, зокрема створено електронний кабінет платника податків, через який проходить 95% усіх послуг.

Проте як і раніше залишається не розробленими можливості мобільних додатків для платників податків, прийняті зміни в частині сплати всіх податків на один і той же рахунок, програмне забезпечення замість касових апаратів (звичайно потребує ще вдосконалень, але ідея не погана) .

Крім того значний внесок в організацію податкових зобов'язань вносить організація внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на підприємстві. Що значно знижує ризики отримання штрафних санкцій з боку контролюючих органів. Так в роботі [21] розглядаються базові організаційні засади для мінімізації ризиків пов'язаних з наслідками від податкової перевірки які на нашу думку варто впроваджувати на підприємствах задля мінімізації ризиків. Такі базові засади організації внутрішнього контролю представлені в Додатку Д.

Таким чином внутрішній податковий контроль забезпечує зниження ризику помилок при нарахуванні та сплаті податків і платежів на відміну від податкового аудиту, який розрахований на ретельний контроль повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також можливості користування податковими пільгами, забезпечення достовірності податкової звітності та відповідності її податковому законодавству. Подвійний контроль як з боку суб'єктів господарювання так і з боку податкових органів унеможливають ризик помилок при здійсненні нарахування і сплати податків.

### 3.2 Удосконалення методики проведення аудиту податкових зобов'язань

Досвід перевірок суб'єктів господарювання свідчить про необхідність оптимізаційних процедур проведення аудиту податкових зобов'язань суб'єктів господарювання. Так одним із таких напрямів став календарний план проведення перевірок податковими органами. Цей план дозволив оптимізувати перевірки суб'єктів господарювання і знизити можливість використання податкових перевірок в недобросовісних цілях. Крім того з появою такого плану знизилася кількість суб'єктів господарювання що підпадають під перевірки, а також змінилися підходи до удосконалення процедури планування. Крім того сформувався підхід до відбору ризикових платників податків, які підпадають під податкову перевірку.

Вже сьогодні в умовах COVID не одноразово піднімається питання формування антикризових бюджетів і необхідності збільшення надходжень до бюджету. Проте як мінімум наявність календарних планів не дозволяє активізувати податкові перевірки.

Все це створює передумови до необхідності пошуку нових підходів до співпраці з суб'єктами господарювання та зміни податкового законодавства в частині планування і проведення податкового аудиту. Особливо досить часто суб'єкти господарювання наголошують на зловживанні податковими органами своїх вимог. Та при всьому цьому варто зазначити що методики податкових перевірок чітко врегульовані і аргументовані різного роду інструкціями і постановами, які не відому суб'єктам підприємницької діяльності, що в свою чергу створює умови для налагодження співпраці з податковими органами і висвітлення таких вимог з одного боку та спрощення їх з іншого. При цьому спрощення вимагає як процедура так і механізми адміністрування та сплати податків. Проте такі зміни можуть мати як позитивний так і негативний характер оскільки наслідки від зміни законодавства не завжди є позитивними, що в свою чергу вимагає поліпшення і якості консультативних послуг, що надаються податковими підрозділами. Працівники що надають консультації в ДПІ не завжди здійснюють це в повному обсязі і з урахуванням інтересів суб'єктів

господарювання, що в свою чергу вимагає і зміни підходів до обслуговування суб'єктів господарювання.

Поряд з тим потребує перегляду і сама методика податкового аудиту, Нажаль формування плану графіку лише частково вирішило ситуацію. Проте залишилася значна кількість питань щодо методики відбору суб'єктів господарювання, які підпадають під податкову перевірку.

Так неодноразово в фаховій літературі наголошувалося, що до складу суб'єктів господарювання, які потрапляють під чергову перевірку органами ДПС є суб'єкти, які:

- Мають низький рівень зростання податку на прибуток, зокрема якщо він нижчий на 50 % від росту доходів платника податків. Саме тут виникає спірне питання. Якщо зростання цін зумовлює зростання валових доходів і при цьому зменшує оподатковуваний прибуток платника податків. Автоматично підприємство підпадає під податкову перевірку. Тому виникає необхідність врахування у даному випадку рівня інфляційних коливань на ринку окремих продуктів;
- Мають низький рівень сплати податку на прибуток, що в цілому на 50% нижче від середньогалузевого;
- Мають нижчий рівень сплати податку на додану вартість ніж в середньому по галузі на 50 і більше %;
- Співпрацюють з контрагентами які ліквідовані, подані до розшуку чи пройшли процедуру банкрутства і визнані банкрутами;
- Наявність не реальних операцій, які розглядалися в попередніх підрозділах кваліфікаційної роботи.

Як бачимо такі критерії не завжди демонструють справедливий підхід при визначенні ризикових суб'єктів господарювання, що зумовлює створення нових підходів до удосконалення методики визначення ризиковості суб'єктів господарювання.

У більшості випадків звичайно в зону ризику потрапляють великі платники податків, оскільки в переважній більшості вони займаються оптимізацією податків, та в плані перевірок досить часто знаходять відображення і

представники малого і середнього бізнесу. Податкові органи при відборі суб'єктів господарювання до проведення перевірки мають аналізувати не тільки ці показники, а і інші показники фінансово-майнового стану суб'єкта господарювання. Аналізувати відгуки споживачів в соціальних мережах, аналізувати інформацію за попередні періоди і аналогічні періоди минулого року, продаж товарів за заниженими цінами тощо. Да і саму методику, на нашу думку, визначення ризикових суб'єктів потрібно переглядати і удосконалювати, зокрема щодо додаткових критеріїв оцінки, таких, як представлені в табл. 3.1

Таблиця 3.1 - Додаткові критерії для віднесення платника податків до ризикованих

№з/п	Критерій ризиковості	Примітки
1	Наявність ризикових операцій	До компетенції податкових органів належить доведення такої ризиковості. За умови достовірного і повного документального оформлення вирішується в адміністративному або судовому порядку.
2	Наявність ознак маніпулювання звітністю	Є суттєвим при визначенні ризиковості
3	Різде збільшення економічної активності	Не є прямими змістовним критерієм, інформація отримується з даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності
4	Наявність ознак вигоди іншого підприємства ( так звані транзитери, «податкові ями», «зустрічні транзити».	За умови доведення
5	Індивідуальна поведінка платника податків	а) реєстраційні дані суб'єктів господарювання; б) дані податкової звітності підприємств; в) результати попередніх перевірок; г) зовнішня інформація

\*підготовано на підставі [21]

На сьогодні досить гостро стоїть питання якості податкового аудиту та оформлення його матеріалів та результатів його проведення, адже важливим є не тільки проведення такого аудиту, а і доведення його до кінця тобто до стягнення нарахувань до бюджету. Та враховуючи ряд причин, зокрема необхідність юридичної підготовки фахівців ДПС слід відзначити що більшість справ залишаються вирішеними не на користь контролюючих органів зовсім не

з причин відсутності складу порушень, а частіше з причин формальних помилок в документах, які використовуються як доказ в суді.

Саме тому ключовим завданням для фахівців, що здійснюють податковий аудит є необхідність правильного документування усіх порушень та забезпечення розуміння платника податків необхідності погашення всіх податкових зобов'язань в добровільному порядку.



Рисунок 3.2 – Алгоритм визначення критеріїв господарювання [21]

На вимогу податкового кодексу України платники податків разом з податковою звітністю подають квартальні чи то річні звіти, за якими є можливість отримання інформації про стан і динаміку діяльності суб'єктів господарювання. Саме ж співставлення показників фінансової і податкової звітності дозволяє фахівцям ДПС отримати додаткову можливість для визначення показників ризиковості при формуванні плану перевірок.

Таким чином з метою розширення інформаційного підґрунтя для податкового аудиту та підвищення ефективності його проведення нами

пропонується наступний алгоритм визначення критеріїв ризиковості при дослідженні питань оподаткування податком на прибуток (рис. 3.2).

Аналіз статей фінансової та податкової звітності свдчить про необхідність аналізу ризикових статей до яких можна віднести інформацію про заборгованість і зобовязання, виробничу собівартість, витрати на оплату праці тощо.

На думку автора роботи [21] саме ці статті характеризують «індивідуальну фіскальну поведінку» а також розкривають характер діяльності суб'єкта господарювання, а тому можуть використовуватися для визначення ризиковості.



## ВИСНОВКИ

В сучасних умовах розвитку економіки України особливого значення набувають питання визначення оптимального рівня співвідношення між підтримкою малого і середнього бізнесу і податкового аудиту, адже саме малий бізнес створює умови стійкого розвитку та забезпечує соціально-економічне зростання. В даному контексті дуже важливим є формування такої методики контролю податкових зобов'язань з боку органів державної податкової служби, щоб забезпечити з одного боку виконання податкового законодавства і надходжень до бюджетів усіх рівнів, а з іншого створити такі умови, щоб податковий аудит не був обтяжливим і відповідав принципам державного фінансового контролю, що в свою чергу і обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

В першому розділі роботи розглянуто підходи до визначення сутності поняття податковий аудит, податкове зобов'язання, а також критерії віднесення суб'єктів господарювання до малого і середнього бізнесу. Визначено необхідність співвідношення податкового контролю і державної підтримки при забезпечення реформування податкової системи України.

В другому розділі досліджено методику аудиту податкових зобов'язань, розкрито порядок оскарження податкових перевірок та визначено ризикові операції і умови за яких суб'єкти господарювання потрапляють під податкову перевірку.

За результатами дослідження сформульовані наступні висновки:

- Досліджено наукові і практичні підходи до визначення сутності понять «малий і середній бізнес» та розглянуто критерії віднесення підприємств до їх складу;
- Проаналізовано співвідношення проведення податкового аудиту та необхідності забезпечення дотримання податкового законодавства та необхідності підтримки малого і середнього бізнесу;
- досліджено ключові засади методики аудиту податкових зобов'язань та порядку оскарження його результатів;

- з метою уникнення протиріч щодо визначення сутності поняття податковий аудит і податковий контроль визначено межі застосування цих двох понять і їх вплив на загальну систему контролю податкових зобов'язань;

- З метою формування справедливого відбору суб'єктів господарювання запропоновано визначати критерії їх аналізу і включення до плану-графіку податкових перевірок.

- З метою забезпечення ефективного алгоритму проведення аудиту податкових зобов'язань запропоновано використовувати модель інформаційного забезпечення визначення критеріїв відбору суб'єктів господарювання, що підпадають під податкову перевірку.

Одержані результати можуть бути використані для покращення організації та методики аудиту податкових зобов'язань органами податкового контролю.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні: Закон України від 22.03.2012 № 4618-VI. – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4618-17#Text>
- Податковий кодекс України – веб-сайт. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17\\_9](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17_9).
3. Методичні рекомендації з організації та проведення камеральної перевірки податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи, а також податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця, наказ Міністерства доходів і зборів від 14.06.13 р. № 165 – веб-сайт. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MDS00152>
4. Про затвердження змін до порядку формування документальних перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів від 27.02.17 р. № 294 – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0465-18#Text>
5. Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів від 02.06.15 р. № 524 – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text>
6. Методичних рекомендацій про порядок взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: наказ ДФС від 31.07.14 р. № 22 – веб-сайт. URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/13477-398f-18.html>
7. Порядком координації одночасного проведення документальних планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: постанова КМУ від 23.10.13 р. № 805 – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF#Text>
8. Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби,

платниками податків – фізичними особами: наказ Мінфіну від 14.03.13 р. № 395 – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0607-13#Text>

9. Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: наказ Мінфіну від 20.08.15 р. № 727 – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15#Text>
10. Порядок відправлення контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженим наказом Мінфіну від 28.12.15 р. № 1204 – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text>
11. Порядок оформлення скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затверджений наказом Мінфіну від 21.10.15 р. № 916 – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»: Закон України № 466-IX від 21.05 2020 року – веб-сайт. URL: [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66520](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520)
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
14. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
15. Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, наказ Мінфіну від 24.05.1995 р. №88 – веб-сайт. URL: <https://docs.dtkr.ua/doc/1033.489.0#pn2>
16. 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: наказ ДФС України від 01.06.2017 №396 – веб-

сайт. URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html>

17. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: наказ Державної фіскальної служби України України від 11.09.2015 №689 – веб-сайт. URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/66340.html>
18. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю: наказ Державної фіскальної служби України від 17.07.2015 №511 – веб-сайт. URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/66306.html>
19. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України 2258-VIII від 21.12.201 – веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
20. Стратегія розвитку Державної податкової служби України від 15 травня 2019 – веб-сайт. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/strategiya-rozvitku-derzhavnoyi-podatkovoyi-sluzhbi-ukrayini>
21. Костюк Б.В. Організація податкового аудиту на підприємстві / Б. В. Костюк // Економіка і регіон. - 2015. - № 1. - С. 124-129. – веб-сайт. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2015\\_1\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22)
22. Сушкова О.Е. Вдосконалення підходу до ідентифікації платників податків – веб-сайт. URL: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8\\_ukr/115.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/115.pdf)
23. Актуальні проблеми та шляхи забезпечення соціально-економічного розвитку країни та регіонів: тези Міжнар. наук-практ. інтернет-конференції (Дніпропетровськ, 28 березня 2014 р.). – Дніпропетровськ : ДДФА, 2014. - 400 с
24. Поколотний В.В Податкові новації 2015 року /Поколотний В.В. Поколотна О.В., Камаєва Я.В. // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2015. - №50. – веб-сайт. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi->

bin/irbis\_nbu/cgiirbis\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN  
&IMAGE\_FILE\_DOWNLOAD=1&Image\_file\_name=PDF/Vetp\_2015\_50\_7.pdf

25. Праці наукового товариства ім. Шевченка. Том LI. Економічний збірник. Том 1 / [ред. кол.: Г. Башнянин, С. Вовканич, С. Гелей]. – Львів : видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2017. – 404 с/
26. Михайлишин Н.П. Сутність зобов'язань та їх класифікація: економічний та правовий аспекти – веб-сайт. URL: <https://docplayer.net/70808702-Sutnist-zobov-yazan-ta-yih-klasifikaciya-ekonomichniy-ta-pravoviy-aspekti.html>
27. Актуальні проблеми економіки та управління в епоху глобальних викликів і загроз : Зб. мат.-лів всеукр. наук.-практ. конф., Дніпро, 26-27 квіт. 2018 р. – В 2-х томах. – Т. 1. / Нац. метал. академія України. – 2018. – 390 с.
28. Кількість підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2016 році / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
29. Дикань О.В. Розвиток малого бізнесу в Україні: проблеми та шляхи забезпечення / О.В. Дикань // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2017. – №57. – С. 58-66.
30. Табінський В.А. Проблеми та перспективи розвитку малого бізнесу в Україні / В.А. Табінський, В.М. Телятник, А.П. Сімон // Молодий вчений. – 2017. – №3 (43). – С. 848-851.
31. Юрій Е.О., Дарабан Н.Р. Проблеми та перспективи розвитку малого підприємництва в Україні / Е.О.Юрій, Н.Р.Дарабан // Молодий вчений. – 2016. – №12.1(40). – С.1023-1027.
32. Войнаренко М. П. Податковий облік і аудит: підручник / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. – К. : ВЦ «Академія», 2009. – 376 с.
33. Воїнова Т.С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т.С. Воїнова // БизнесИнформ. – 2009. – № 12. – С. 120 – 122.
34. Глущенко В.В. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні / В.В. Глущенко, І.Є. Риженко // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 59 – 63.
35. Пантелєєв В.П. Аудит: [навчальний посібник] / В.П. Пантелєєв. – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.

36. Попова Л.В. Аудит налогообложения: учебн. пособ. / Л.В. Попова, Л.Н. Никулина. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 192 с.
37. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. / Г.М. Давидов. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2009. – 363 с. 7. Чернелевський Л.М. Аудит: навч. посібник / Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда. – К.: Міленіум, 2008. – 466 с.
38. Петрик О.А. Роль аудиту на сучасному етапі розвитку економіки України / О.А. Петрик // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в розвитку економічної науки і практики: зб. матеріалів II Міжнародної науково-практичної конференції, 6 – 7 грудня 2012 р. – К. : КНЕУ, 2012. – С. 64 – 66.
39. Звіти з контрольної-перевірочної роботи [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolnoperetrochna-robot/>