

12. Постанова Кабінету Міністрів України «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю» від 22.05.2002 р. № 685 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.

13. Постанова Кабінету Міністрів України «Про стан впровадження казначейського виконання кошторисів видатків» від 01.09.1997 р. № 963 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.

14. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок використання коштів, отриманих органами державної влади від надання ними послуг відповідно до законодавства, та їх розміри» від 25.06.2001 № 702 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.

15. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання» від 17.05.2002 № 659 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000—2008.

16. *Стоян В. І.* Управління фінансовими ресурсами в системі казначейства // Фінанси України. — № 7. — 2006. — С. 21.

17. *Чечеріна О.* Запровадження порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів органах держказначейства України // Казна. — № 11. — С. 18—20.

18. *Юрій С. І.* Казначейська справа. — Тернопіль: Карт-бланш, 2006. — 817 с.

Стаття надійшла до редакції 15.01. 2010 р.

УДК 336.225.67

В. Я.Савченко

канд. екон. наук, професор,
завідувач кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

І. М. Дондик

аспірант кафедри аудиту
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»,
головний державний податковий
ревізор-інспектор ДПА у м. Києві

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

| В статье рассмотрены законодательные основы налогового контроля. |

| In the article common the legal guidelines in Tax Auditing. |

| У статті розглянуто законодавчі основи податкового контролю. |

Ключевые слова: *налоговый контроль.*

Keywords: *Tax Auditing.*

Ключові слова: *податковий контроль.*

Податковий контроль здійснюється для забезпечення своєчасного надходження запланованих сум до бюджету і державних цільових фондів, визначення правильності нарахування та сплати податків і обов'язкових платежів.

Запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування є важливим і першочерговим завданням працівників органів державної податкової служби. На сьогодні ми маємо не зовсім втішну статистику, оскільки деякі суб'єкти господарювання не поспішають сумлінно сплачувати податки, вдаються до різних порушень податкового законодавства — від несвоєчасної сплати до умисного ухилення від їх сплати. Економічна криза спонукає окремих з них, з метою ухилення від оподаткування, застосовувати «тіньові» схеми роботи, залучати до операцій «фіктивні» фірми. Держава занепокоєна зростаючими обсягами незаконно заявленого до відшкодування ПДВ. Також, одним з інструментів ухилення від оподаткування є використання суб'єктами господарювання послуг «конвертаційних» центрів.

Проблемою у досягненні найбільшої ефективності державного податкового контролю є використання суб'єктами господарювання схем мінімізації податкових зобов'язань, зокрема тих, що формально є законними.

Ефективне здійснення контрольної функції державної податкової служби по виявленню фінансових правопорушень передбачає наявність добре відпрацьованої, дієвої системи державного податкового контролю. Проте, на нашу думку, створенню досконалої системи оподаткування з високим рівнем добровільної сплати податків заважає подрібненість та безсистемність нормативної бази. Вважаємо, що прийняття Податкового кодексу стане кінцевим етапом реформування податкового законодавства України. На нашу думку, причина тенізації економіки та проявів корупції лежать у площині недосконалості законодавства. Ревізори державних податкових інспекцій під час проведення документальних перевірок постійно стикаються з проблемними питаннями, які потребують законодавчого вирішення.

Вищезазначене визначило перед Державною податковою адміністрацією необхідність внесення змін та доповнень до мето-

дології податкового контролю в Україні та пошуку нових підходів у проведенні податкового контролю.

В актуальності обраної теми також переконує ступінь наукової розробки обраної теми. Дослідженню здійснення органами державної податкової служби України такої функції, як фінансовий контроль, приділили увагу в своїх працях вітчизняні вчені В. Л. Андрущенко, Л. К. Воронова, В. П. Завгородній, В. С. Загорський, Л. М. Касьяненко, І. В. Кізима, П. В. Мельник, О. Г. Молчанова, В. Г. Лінник, С. В. Львовчкін, Л. А. Савченко, А. М. Соколовська, В. М. Суторміна, В. М. Опарін, Н. М. Ткаченко, В. М. Федоров, Г. П. Цимбал, Ф. О. Ярошенко.

Основна мета дослідження полягає в тому, щоб на основі врахування досягнень правових і економічних наук, аналізу законодавства України та практики його застосування, дослідити державний податковий контроль як систему методів і прийомів.

Підстави та порядок проведення органами державної податкової служби планових і позапланових виїзних перевірок своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) визначено Законом України від 4 грудня 1990 року № 509-ХІІ «Про державну податкову службу в Україні» [1].

У разі встановлення під час проведення перевірки порушень відповідних норм податкового законодавства, які призвели до недоплати в бюджет податків (зборів, обов'язкових платежів), статтею 17 Закону України від 21 грудня 2000 року № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» встановлено порядок обрахування та розмір штрафних (фінансових) санкцій за порушення податкового законодавства [2].

На підставі чинних законодавчих актів Державною податковою адміністрацією України (далі — ДПА України) розроблені нормативно-правові акти щодо порядку та методик здійснення податкового контролю. Зокрема, відпрацьовано єдиний порядок проведення перевірок платників податків та наказом від 27 травня 2008 року № 355 затверджено Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок платників податків [10].

Перед Державною податковою службою сьогодні поставлено завдання провести докорінне реформування податкової системи у напрямках відчутного послаблення податкового тиску. Законодав-

чою підставою послаблення є Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2009 р. № 502 «Про тимчасові обмеження щодо здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності на період до 31 грудня 2010 року» [3].

Проте це послаблення не стосується платників податків-мінімізаторів. Досягнення максимальних результатів у роботі з мінімізаторами має відбуватися через єдність і цілеспрямованість дій структурних підрозділів Державних податкових інспекцій. З метою руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами) податковою службою використовуються у роботі Методичні рекомендації щодо особливостей проведення перевірок таких суб'єктів господарювання (лист ДПА України від 02.04.07 № 6448/7/23-5017) [13].

Для забезпечення максимальної ефективності у роботі з руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань та створення сприятливих умов майбутньої документальної перевірки на стадії доперевірочної підготовки виникає необхідність у:

- проведенні ґрунтовного аналізу діяльності платників податків, які підлягають включенню до плану-графіку проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання;

- проведенні по-факторного доперевірочного аналізу платників податків, які підлягають перевірці;

- проведенні організаційних заходів щодо взаємодії між структурними підрозділами органів державної податкової служби одного регіону, а у разі виникнення потреби (наявність у платника структурних підрозділів, зареєстрованих в інших регіонах), то і залучення підрозділів інших регіонів.

На стадії відбору платників податків для включення до плану-графіку проведення планових виїзних перевірок необхідним є зібрання детальної інформації про платника податку, його контрагентів та пов'язаних осіб відповідно до наказу ДПА України від 30.06.06 № 373 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку розподілу платників податків за категоріями уваги». Методичні рекомендації, зокрема, направлені на орієнтацію податкового контролю на платників податків з високим ступенем ризику; застосування адекватних заходів впливу до суб'єктів господарювання, які ухиляються від сплати податків; забезпечення своєчасного реагування на негативні тенденції у податковій поведінці платників податків; забезпечення однакового рівня фіс-

кальних дій і підходу до платників податків з однаковим характером податкової поведінки [9]. Під час супроводження платників податків, віднесених до 3-ї категорії уваги (платники податків високого рівня ризику), передбачено здійснення постійного моніторингу їх діяльності та проведення обов'язкового виїзного аудиту. При віднесенні до певної категорії уваги враховуються:

а) індивідуальна податкова поведінка (своєчасність подання податкової звітності та сплати платежів до бюджету, відхилення від середніх значень по галузі, виявлені порушення податкового законодавства попередніми перевірками тощо);

б) ризиковість господарювання (наявність ризикових видів діяльності, часті зміни видів діяльності тощо);

в) фіскальна важливість (обсяг валового доходу, податкове навантаження);

г) належність до галузі (групи), в якій проводиться діяльність.

Складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання здійснюється за галузевим принципом. У I півріччі 2009 року пріоритетними напрямками контролю податкових органів були перевірки підприємств будівельної, залізничної, лісової та деревообробної, зв'язку, нафтопереробної та пов'язаних галузей.

Відповідно до наказу ДПА України від 28.03.08 № 201 у кожній із зазначених груп/підгруп розподіл суб'єктів господарювання — юридичних осіб проводиться за такими класами: великі підприємства; середні; малі. Великими підприємствами для ДПА у Дніпропетровській, Донецькій, Харківській областях та м. Києві визнаються підприємства з обсягами валових доходів за рік понад 50 млн грн, для ДПА у Автономній Республіці Крим, Київській, Запорізькій, Луганській, Львівській, Одеській, Полтавській областях — понад 30 млн грн, для інших ДПА — понад 20 млн грн. Малими підприємствами визнаються підприємства з обсягами валових доходів за рік до 5 млн грн. Усі інші підприємства визнаються середніми [8].

Проте, відповідно до «Порядку визначення критеріальних показників стосовно великих платників податків та методики його застосування», затвердженого наказом ДПА України від 24.07.01 № 296 та «Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів)», затвердженого наказом ДПА України від 19.02.98 № 80 відбір підприємств до категорії «великий платник податків» базується на інтегруванні кількісних показників, а саме:

а) сукупний валовий дохід:

від 20 млн грн до 100 млн грн — 1 бал;

від 100 млн грн до 500 млн грн — 2 бали;

понад 500 млн грн — 3 бали;

б) загальна сума нарахованих платежів до Державного бюджету:

від 200 тис. грн до 1 млн грн — 1 бал;

від 1 млн грн до 5 млн грн — 2 бали;

понад 5 млн грн — 3 бали;

в) загальна сума сплачених платежів до Державного бюджету:

від 200 тис. грн до 1 млн грн — 1 бал;

від 1 млн грн до 5 млн грн — 2 бали;

понад 5 млн грн — 3 бали;

г) загальна сума податку на додану вартість, задекларована до відшкодування з бюджету:

від 3 млн грн до 15 млн грн — 1 бал;

від 15 млн грн до 50 млн грн — 2 бали;

понад 50 млн грн — 3 бали.

До категорії ВПП включаються ті підприємства, які водночас задовольняють усім факторам та мають загальну суму балів 5 та більше [6].

Тобто, виникає необхідність приведення показника «велике підприємство» відповідно до наказу ДПА України від 28.03.08 № 201 та показника «великий платник податків» відповідно до наказу ДПА України від 24.07.01 №296 до загального визначення терміну «великий» для організації податкового супроводження платників та з метою складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання.

Відповідно до наказу ДПА України від 28.03.08 № 201 до плану-графіку проведення планових виїзних перевірок відбираються суб'єкти господарювання, що ведуть фінансово-господарську діяльність, сплачують податки та в АРМі «Облік платників» мають ознаку «0» — діючий платник (основний платник) [8]. Проте, значна кількість платників податків обліковуються в Єдиному банку даних юридичних осіб районного рівня з наступними обліковими станами:

«7» — до ЄДР внесено запис про відсутність підтвердження відомостей;

«8» — до ЄДР внесено запис про відсутність за місцезнаходженням;

«9» — направлено повідомлення про відсутність юридичної особи за місцезнаходженням за ф. № 18-ОПП;

«10» — внесено до ЄБД юридичних осіб запит на встановлення місцезнаходження (місця проживання);

«23» — місцезнаходження не встановлено [7].

Однією з причин наявності значної кількості платників місцезнаходження яких необхідно з'ясувати, що є перешкодою в плануванні процесу податкового контролю, є наявність такого факту, який отримав назву «адреси масової реєстрації». У м. Києві виявлено 43 адреси масової реєстрації, які в документах державної реєстрації платника, зазначені як місцезнаходження кількох юридичних осіб.

Порядок, терміни, умови передачі матеріалів підрозділам податкової міліції для встановлення місцезнаходження юридичних осіб врегульовані у розділі 11 Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів)», затвердженого наказом ДПА України від 19.02.98 №80 та пункті 5.2. Порядку взаємодії між структурними підрозділами органів державної податкової служби з питань реєстрації та обліку платників податків, затвердженого наказом ДПА України від 28.02.2007 № 110. Зокрема, пунктом 11.2 Порядку обліку визначено, що становлення місцезнаходження проводяться органами ДПС стосовно наступних категорій платників податків:

— платників податків, якими не подано в зазначені терміни звіти, декларації, у порядку, передбаченому законодавством, самостійно визначають суму податкового зобов'язання, проводять роботу з узгодження податкового зобов'язання та інші заходи;

— платників податків, які мають податковий борг, у порядку, передбаченому законодавством. Здійснюють заходи із скорочення податкового боргу з використанням права податкової застави, адміністративного арешту активів, стягнення та інші заходи;

— у рамках проведення цих заходів, а також при призначенні чи проведенні документальної перевірки платника податків чи при виконанні інших службових обов'язків працівниками органів державної податкової служби [6].

Дійсними є «Методичні рекомендації щодо особливостей проведення перевірок суб'єктів господарювання, що декларують від'ємне значення об'єктів оподаткування (збиткові підприємства)», які надіслані листом ДПА України від 02.04.07 № 6448/7/23-5017 «Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використо-

вуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами)», які містять у собі інформацію щодо методів руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, які використовують збиткові підприємства, та основні положення забезпечення комплексного підходу під час проведення перевірок зазначених суб'єктів господарювання [12].

Наказом ДПА України від 11 вересня 2008 року № 584 затверджено єдину форму актів перевірок та Методичні рекомендації щодо їх оформлення та запроваджено інформаційну систему ІС «Аудит» [5]. Розроблено програмне забезпечення інформаційної системи з метою автоматичного внесення до затверджених актів перевірок (з додатками) необхідної інформації з баз даних органів державної податкової служби.

З метою впровадження нових форм і методів при здійсненні контрольно-перевірочної роботи, поліпшення якості проведення документальних невізних, планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, забезпечення під час перевірок всебічного вивчення діяльності платників податків та їх відносин з іншими суб'єктами господарювання Державною податковою адміністрацією України розроблено та з 14.08.09 запроваджено інформаційну систему ІС «Зустрічні перевірки».

Викладений матеріал свідчить про постійне удосконалення і розвиток організації державного податкового контролю. ДПА України на підставі законодавчих актів розробляє нормативно-правові акти щодо впровадження нових форм і методів здійснення податкового контролю. З метою поліпшення якості відбору платників до перевірки та підвищення ефективності податкового контролю органи податкової служби змінюють орієнтацію податкового контролю на платників податків з високим ступенем ризику.

Література

1. Законом України від 4 грудня 1990 року № 509-ХІІ «Про державну податкову службу в Україні» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7: www.liga.kiev.ua

2. Закон України від 21 грудня 2000 року № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7: www.liga.kiev.ua

3. Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2009 р. № 502 «Про тимчасові обмеження щодо здійснення заходів державного нагля-

ду (контролю) у сфері господарської діяльності на період до 31 грудня 2010 року» (із змінами і доповненнями, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 17 липня 2009 року № 751) // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7: www.liga.kiev.ua

4. Наказ ДПА України від 16.07.07 № 432 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7: www.liga.kiev.ua

5. Наказ ДПА України від 11 вересня 2008 року № 584 «Про затвердження зразків форм актів перевірок та Методичних рекомендацій щодо їх оформлення» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7 : www.liga.kiev.ua

6. Порядок визначення критеріальних показників стосовно великих платників податків та методики його застосування», затверджений наказом ДПА України від 24.07.01 № 296 // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7:www.liga.kiev.ua

7. Порядок обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів)», затверджений наказом ДПА України від 19.02.98 № 80 (зі змінами та доповненнями) // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7: www.liga.kiev.ua

8. Наказ ДПА України від 28.03.08 № 201 «Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7: www.liga.kiev.ua

9. Наказ ДПА України від 30.06.06 № 373 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку розподілу платників податків за категоріями уваги» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7: www.liga.kiev.ua

10. Наказ від 27 травня 2008 року № 355 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок платників податків» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7: www.liga.kiev.ua

11. Наказ ДПА України від 11.12.06 № 766 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при адмініструванні податку на прибуток» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7:www.liga.kiev.ua

12. Наказ ДПА України від 18.04.08 № 266 «Про організацію взаємодії органів державної податкової служби при опрацюванні розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон».7: www.liga.kiev.ua

13. Лист ДПА України від 02.04.07 № 6448/7/23-5017 «Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами)» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон». 7: www.liga.kiev.ua

Стаття надійшла до редакції 15.01. 2010 р.

УДК 657

О. В. Самборський

канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

РОЛЬ КАЛЬКУЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В ЦІНОУТВОРЕННІ

Целесообразность и экономическая эффективность использования методов расходного ценообразования зависит от ценовой политики предприятия и структуры расходов, что обуславливает использование разных методов калькуляции себестоимости продукции.

Feasible and cost effective techniques are used consumables pricing depends on the pricing policy of the enterprise and the cost structure, which makes use of different methods of product costing.

Доцільність та економічна ефективність використання методів витратного ціноутворення залежить від цінової політики підприємства та структури витрат, що обумовлює використання різних методів калькуювання собівартості продукції.

Ключевые слова: *цена, учет расходов, директ-костинг, ценообразование.*

Keywords: *cost, cost accounting, direct costing, pricing.*

Ключові слова: *ціна, облік витрат, «директ-костинг», ціноутворення.*

Найважливіші завдання методики планування цін полягають у тому, щоб правильно встановлювати рівень продажних цін на засоби виробництва і товари народного споживання; визначити рівень суспільно необхідних затрат у структурі собівартості продукції в цілому по економіці та за видами економічної діяльності; продажні ціни на конкретні види продукції. Розв'язання всіх цих питань ускладнюється тим, що бухгалтерський і статистичний