

## АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В ПРОЦЕСІ ПРОДАЖ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АСПЕКТ

*Розглянуто вплив розширення функцій податків на систему оподаткування, наведено відмінності у трактуванні та застосуванні адміністрування податків на мікро- та макрорівнях, проведено аналіз судових рішень, пов'язаних з процесом продаж, узагальнено типові порушення та їх оскарження на основі даних бухгалтерського обліку, запропоновано методи захисту інтересів підприємства*

**Ключові слова:** адміністрування, бухгалтерський облік, податки, ціна

**Постановка проблеми.** Питання адміністрування податків не втрачає своєї актуальності, адже приєє вирішенню конфліктів фіскальних інтересів держави та розподілу прибутку підприємства. Дедалі частіше підприємства зустрічаються з проблемами невизначеності ринку, потреб покупців. За результатами маркетингових досліджень підприємство приймає рішення щодо зміни асортименту продукції, тимчасового коригування ціни тощо. Проте, обґрунтування здійснення таких витрат та доцільність їх включення до бази оподаткування виступає однією з причин встановлення штрафних санкцій з боку податкових органів України.

За даними Єдиного державного реєстру судових рішень<sup>1</sup> було розглянуто 401734 судових рішень, за ключовими словами “договір продажу”. Прийняття Податкового Кодексу України покликане вирішити спірні моменти та зробити чинне законодавство зрозумілішим, однак кількість судових справ щороку зростає. Незнання чи свідоме порушення розрахунку бази оподаткування, як основа адміністрування податків підприємством, виступають причиною нарахування штрафних санкцій зумовили актуальність дослідження.

**Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій.**

Питання бухгалтерського обліку розрахунків з покупцями та замовниками в частині дебіторської заборгованості розглядали: С.Л. Береза [2], Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Дудик [4], К.В. Романчук [13], К.С. Сурніна [14], в частині договірних зобов'язань І.В. Орлов [10], О.М. Петрук [11] та ін.

**Мета статті** полягає у визначенні шляхів попередження порушення чинного законодавства та обґрунтування правомірності відображення операцій щодо процесу продаж.

**Викладення основного матеріалу.** Поява податків зумовлена необхідністю додаткового фінансування видатків держави та суспільних потреб. Збільшення населення та введення нових податків, становлення норм міжнародного права, зменшення джерел наповнення бюджету призвели до збільшення питомої ваги податків у структурі джерел формування бюджетів різних рівнів. Дослідження впливу фіскальної функції податків та поява тіньової економіки вимагає системного підходу до вивчення питань збору податків. Адміністрування податків пройшло еволюцію від сукупності норм та правил, що направлені на регламентацію податкових дій, до системи органів управління процесу збору податків.

Історичне становлення податків залежить від розвитку держави та економіки в цілому, розширення їх

функцій від фіскальної до стимулюючої. Регулювання процесу акумулювання фінансових ресурсів дозволяє здійснювати опосередковане управління економічною активністю підприємств. Окрім того, спостерігається зворотній ефект – при збільшенні податкового тиску зменшуються надходження до державного бюджету у зв'язку зі збільшенням тіньової економіки та скороченням діяльності підприємств тощо. В умовах чіткого регламентування податкової системи, остання повинна виконувати організаційно-управлінську функцію.

За даними досліджень В.М. Мельника [8], на етапі становлення податки не були чітко регламентованими, а відносини між суб'єктами не врегульовувалися (крім впливу з позиції сили). Прагнення максимізації і збалансованості фіскального та регулюючого ефектів оподаткування обумовили виникнення організаційно-управлінської характеристики перерозподільних відносин. Її поява є наслідком тривалого історичного використання податків людством, продуктом розвитку оподаткування. Податки та оподаткування у сучасному суспільстві характеризуються трьома основними рисами: фіскальною; соціально-економічною; організаційно-управлінською. Їх сукупність виступає важливим сегментом економічних відносин [8, с. 10].

Сутність адміністрування, похідне від адміністрації (з лат. administratio – управління), зводиться до управління шляхом виконання чітких наказів та розпоряджень керівництва [3, с. 676]. Відповідно адміністрування податків слід розглядати на мікрорівні з точки зору функцій управління, що передбачає планування, організацію, облік, контроль нарахування податків на підприємстві, та на макрорівні – управління податковою системою.

Нааявність розбіжностей між оподаткуванням, економічною моделлю і системою державного управління в країні буде мати суттєві негативні наслідки як для самої держави, так і для платників податків, яких вона обслуговує, відмічає Н.О. Катрук [6, с. 47]. Автор пропонує розмежовувати податковий менеджмент та адміністрування податків у зв'язку зі зміною фіскальної політики держави.

Нівелювання відмінностей адміністрування податків мікро- та макрорівня призводить до отождолення перерозподілу фінансових ресурсів між державою та підприємством (мікрорівень) та вторинним перерозподілом акумульованих ресурсів з метою задоволення суспільних потреб (макрорівень).

Погляди науковців щодо визначення адміністрування податків наведені у табл. 1.

Таблиця 1. Визначення поняття “адміністрування податків” у науковій та періодичній літературі

№ з/п	Джерело	Визначення
1	Андрущенко В.Л. [1, с. 27-29]	Податкове адміністрування – 1) державна політика в значенні дій владних та управлінських структур за допомогою яких фінансові ресурси розподіляються через механізм оподаткування між державою та населенням; 2) наука, що формує принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов та суспільно-політичних обставин оцінює податкову систему; 3) мистецтво в усьому, що стосується забезпечення державними службовцями функціонування податкової системи на основі професійних знань, досвіду та високої виконавської майстерності
2	Житна І.П., Корецька-Гармаш В.О. [5]	Адміністрування податкових платежів – складова фіскального адміністрування, обумовлена не лише організаційною структурою та функціональними повноваженнями контролюючих органів у сфері регулювання податкових правовідносин, єдиними принципами обліку, порядку обчислення, сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства, що покликані систематизувати масово-роз'яснювальну, консультативну і прогностично-аналітичну роботу, але й пов'язувати на демократичних орієнтирах розвитку суспільства

<sup>1</sup> Єдиний державний реєстр судових рішень України. Офіційний сайт. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://reestr.court.gov.ua/>

Продовження табл. 1

3	Катрук Н.О. [6, с. 53]	Адміністрування податків – складова фіскального адміністрування, що включає облікову роботу, масово-роз'яснювальну та консультативну роботу, прогнозно-аналітичну та контрольню-перевірочну роботи
4	Корецька-Гармаш В.О., Кулік А.В. [7]	Податкове адміністрування – сукупність методів та прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної виконавчої влади надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці
5	Мельник В.М. [8, с. 15]	Адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені правила
6	Новосад Л.Я. [9, с. 65]	Адміністрування податків – державне управління податковою системою загалом і структурними елементами – окремим податками щодо їх законодавчого запровадження, проектування, планування, оперативного управління, податкового контролю за дотриманням законодавства платниками податків

Наведені підходи авторів звужують значення адміністрування податків до технічних процедур щодо організації процесу сплати податків, складової фіскального адміністрування.

Андрущенко В.Л. [1, с. 27-35] пов'язує зміст поняття "податкове адміністрування" з політикою, наукою та мистецтвом. У першому випадку адміністрування податків передбачає дії державних органів з метою перерозподілу ресурсів між державою та населенням. В другому випадку під адмініструванням податків розглядають систему здійснення адміністрування податків, зокрема вивчення основних принципів, врахування чинників що забезпечують досягнення планових показників. Третій випадок трактування адміністрування податків зосереджений на врахуванні людського фактору, зокрема досвіду та майстерності осіб, що здійснюють

адміністрування податків. Проте, у загальному підсумку адміністрування податків зводиться до виконання регламентованих наказів податкових органів, однак значне місце відводиться наданню консультацій платникам податків.

Акцентуючи увагу на залежності трактування поняття "адміністрування податків" від історичного розвитку терміну "податки", В.М. Мельник [8, с. 10] відмічає еволюцію ролі податків від фінансування окремих функцій держави до системи економіко-правових відносин, що передбачає вилучення чітко визначеної частини доходів з метою вторинного перерозподілу у відповідності до потреб громади.

Порівняльну характеристику підходів у трактуванні поняття "адміністрування податків" наведено у таблиці 2.

Таблиця 2. Порівняльна характеристика визначення поняття "адміністрування податків"

№ з/п	Порівняльна ознака	Автори						Разом
		Андрущенко В.Л. [1]	Житня І.П., Корецька-Гармаш В.О. [5]	Катрук Н.О. [6]	Корецька-Гармаш В.О., А.В.Кулік [7]	Мельник В.М. [8]	Новосад Л.Я. [9]	
1	Дії владних структур щодо перерозподілу фінансових ресурсів	+	-	-	-	+	-	2
2	Управління податковою системою	+	-	-	+	+	+	4
3	Забезпечення функціонування податкової системи	+	-	-	-	-	-	1
4	Складова фіскального адміністрування	-	+	+	-	-	-	2
5	Включає покарання за порушення податкового законодавства	-	+	-	-	-	+	2

Порівняння підходів науковців щодо визначення поняття "адміністрування податків" свідчить про нівелювання здійснення адміністрування податків на мікрорівні, зміщення

досліджень до макрорівня, зокрема окреслення можливих шляхів удосконалення фіскальних методів держави. Отримані результати представлені на рис. 1.

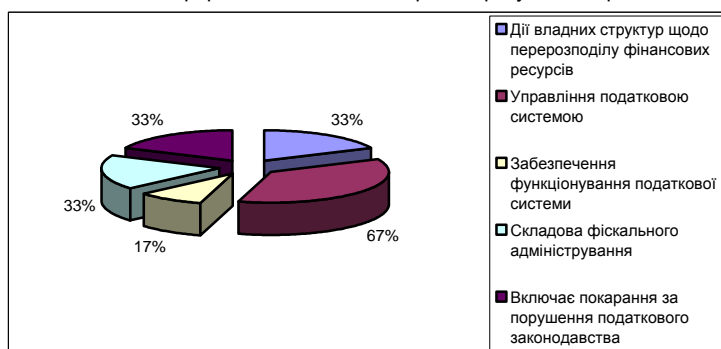


Рис. 1. Визначення поняття "адміністрування податків"

Відповідно до даних рис. 1, адміністрування податків направлене на виконання чинного законодавства, що забезпечує ефективне функціонування податкової системи (67%), що досягається відповідними діями владних структур (33%) та передбачає покарання за їх порушення (33%). Поза увагою дослідників залишились питання варіативності дотримання податкового законодавства: зміна податкових ставок в залежності від об'єктів оподаткування (підакцизні товари, товари звільнені від оподаткування тощо), суб'єктів оподаткування (податкові канікули, спрощена система оподаткування тощо), додаткових умов господарської

операції (податковий режим вільної економічної зони, благодійність, пільги від впровадження ресурсозберігаючих технологій тощо). В умовах варіативності оподаткування метою адміністрування податків на рівні держави виступає наповнення бюджету та опосередковане управління економічною активністю суб'єктів господарювання, покращення інвестиційного клімату, в той час на рівні підприємств – вивчення можливих шляхів мінімізації сплати податків та отримання прибутку від здійснення операцій, що ведуть до отримання податкових пільг. Адміністрування податків на мікрорівні передбачає коригування господарської

діяльності, що виступає передумовою виникнення податкових зобов'язань, тобто здійснення додаткових господарських операцій чи відмова від їх часткового здійснення (наприклад, на підприємстві приймається рішення щодо відмови від розширення виробництва з метою відповідності умовам застосування спрощеної системи оподаткування).

Податковим Кодексом України [12] передбачено Розділ II "Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)", який включає порядок адміністрування податків та зборів, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи. Законодавчо закріплено основні складові адміністрування, що забезпечують організацію, облік та контроль виконання фіскальної функції податків, а також консультування платників податків щодо розрахунку та сплати податків.

Методика оцінки ефективності функціонування фіскальної системи, на думку В.М. Мельника [8], передбачає розрахунок коефіцієнтів затратності підсистеми адміністрування податків (співвідношення витрат держави на утримання фіскальних органів із забезпеченими ними надходженнями податків і зборів) та ефективності її контролюючого впливу (співвідношення донарахованих за результатами перевірок сум (податків, штрафів, пені) із загальною сумою надходжень) [8, с. 16]. Ефективність контролюючого впливу також характеризується рівнем втручання податкових органів у господарську діяльність підприємств.

Адміністрування податків на рівні підприємства виступає формою реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань. Незважаючи на відмінності податкового адміністрування на мікро- та макрорівні (табл. 3), спільним залишається об'єкт – розрахунок та сплата податкових зобов'язань платників податків.

Таблиця 3. Порівняльна характеристика адміністрування податків на мікро- та макрорівнях

Порівняльна ознака	Макрорівень	Мікрорівень
Мета	Збільшити надходження фінансових ресурсів від сплати податків	Зменшити податкові зобов'язання перед бюджетом
Завдання	Попередити та покарати заниження та ухилення від погашення податкових зобов'язань	Здійснити господарську діяльність в межах чинного законодавства, зменшити податковий тиск
Способи досягнення мети	Створення сприятливих умов для сплати податку шляхом покращення форми подання звітності, спрощення систем оподаткування, автоматизація подання податкової звітності, консультування тощо	Вибір альтернативних методів оподаткування результатів діяльності підприємства чи окремих операцій, отримання податкових пільг, самостійне виявлення порушень у розрахунках податкових зобов'язань, порушення чинного законодавства з метою попередження отримання значних штрафних санкцій, зміна господарської діяльності (здійснення господарських операцій на іншій території, переорієнтація виробництва, припинення господарської діяльності) тощо

За даними табл. 3 конфлікт інтересів фіскальних органів та платників податків не може бути задоволений повною мірою, оскільки останні не мають прямого стимулювання, окрім можливості уникнення штрафних санкцій. На протидію податкові органи вносять зміни до податкового законодавства, що повинно спростити процес розрахунку та сплати податків та водночас суттєво ускладнює процедуру розрахунку через низьку інформованість платників про зміни та технічні несправності у застосуванні окремих процедур.

Узгодження інтересів держави та підприємства здійснюються в межах ефективності способів виявлення ухилення від сплати податків, ефективності отримання податкових пільг та знижок.

При виникненні конфліктних ситуацій щодо правомірності нарахування та сплати податків головним інструментом захисту інтересів платників податків виступають дані бухгалтерського обліку. Наявна ситуація зумовлена використанням первинних документів при обґрунтуванні позиції підприємства, що підтверджують реальність операції, яка розглядається в суді.

Відповідно до форми судочинства предметом судового рішення виступає оскарження рішення органів Державної податкової інспекції (адміністративне), вирішення суперечностей між учасниками щодо визнання договору дійсним чи недійсним, порушення умов договору тощо (господарське, цивільне, кримінальне). Їх вивчення дозволить визначити роль бухгалтерського обліку, окреслити типові правопорушення та розробити комплекс дій з метою їх попередження.

За даними Єдиного державного реєстру судових рішень<sup>2</sup> в період з 01.01.2011 р по 01.01.2012 було розглянуто 47212 судових рішень, за ключовими словами "договір продажу". Враховуючи масштабність отриманих результатів проведено дослідження звужене до розгляду адміністративних справ

Житомирської області, що за вказаний період становить 102 справи з них постанов – 77.

За результатами податкових повідомлень – рішень підприємства неправильно нараховували податкові зобов'язання, податковий кредит, що супроводжувалось донарахованням податкових зобов'язань та нарахування штрафних санкцій. Розглянуті справи узагальнено у двох напрямках:

1) стосуються оскарження податкового повідомлення – рішення органу Державної податкової інспекції (далі – ДПІ), що було прийнято за результатами планової/позапланової документальної перевірки позивача, мотивуючи це невідповідністю висновків податкового органу нормам чинного законодавства. Зокрема, органи ДПІ не погоджуються з розрахованими обсягами податкового зобов'язання/кредиту з податку на додану вартість, податкового зобов'язання з податку на прибуток та нараховують штрафні (фінансові) санкції;

2) всі інші, оскарження дій органів Влади обласна/районна/міська/селищна державна адміністрація, порушення митного законодавства, порушення умов державної реєстрації тощо.

Основні причини донараховання податкових зобов'язань наведено у табл. 4 (представлено результати 30 справ).

<sup>2</sup> Єдиний державний реєстр судових рішень України. Офіційний сайт. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/>

Таблиця 4. Адміністративні судові рішення Житомирської області з 01.01.2011 р. по 01.01.2012 р. за ключовими словами "договір продажу"

№ з/п	Фабула справи	Докази позивача	Рішення суду	
			Задовольнити	Відмовити
1	Правочин визнано нікчемним	Надано первинні документи, що підтверджують факт здійснення операції, свідчення контрагентів. Правочин може бути визнаний нікчемним лише за рішенням суду	8	X
2	Неправомірне віднесення до валових витрат	Обґрунтування отримання економічної вигоди, належності понесених витрат до господарської діяльності підприємства, передбачено в умовах договору	11	X
		Відсутність додаткових документів, що підтверджують відповідність законодавству включених до бази оподаткування витрат	X	3
3	Неправомірне завищення податкового кредиту	Підприємство надало підтверджуючі первинні документи	1	X
		Підтверджуючі документи визнано фіктивними	X	1
4	Реалізація продукції за цінами нижче собівартості	Накладні інших підприємств, надано обґрунтування підприємством	2	X
		Підприємство не надало жодних обґрунтувань	X	1
5	Неналежним чином оформлені документи	Документи містили всі необхідні реквізити для	1	X
6	Викривлення даних податкової декларації	Підприємство надало підтверджуючі первинні документи	1	X
		Податковий кредит відображено в розмірі зменшення податкових зобов'язань іншого звітного періоду	X	1
7	Інші	Надав підтверджуючі документи	5	X
		Порушення чинного законодавства, відсутність первинних документів	X	4
Разом <sup>3</sup>			29	10

За даними табл. 4 значна частина судових рішень щодо оскарження рішень податкових органів підлягає скасування з причини відсутності єдиних правил у формуванні висновку податковими органами, суб'єктивних висновків (припущення щодо визнання господарської операції фіктивною, підхід до платників податків, як потенційних правопорушників тощо), відсутності деталізації обґрунтувань винесеного рішення. На відміну від податкових органів, за відсутності суттєвих порушень чинного законодавства: заповнення документів з порушеннями (віднесення до інших звітних періодів, відсутність обов'язкових реквізитів), ненадання додаткових обґрунтувань на підтримку власних позицій, підміна нормативних актів (ототожнення державного мита та ввізного мита), помилкове трактування умов договору, порушення законодавчо встановленого порядку подачі пакету документів для укладення договору, підприємство відстоює свої інтереси перед органами Державної податкової інспекції, Митниці, Державною адміністрацією.

Бухгалтер повинен володіти знаннями нормативних актів в межах висунутих звинувачень (підстави для висунення звинувачень, строки оскарження рішення податкових органів) та дотримуватись правил документування господарських операцій, виступають запорукою задоволення позову у судових справах. Ситуацію ускладнює численність нормативних актів, що регулюють процес продажу:

– Господарський, Цивільний та Господарський кодекси – регулюють загальні питання здійснення господарських операцій з продажу;

– нормативні акти, що регулюють специфіку об'єкту продажу (необхідність реєстрації, наявність висновку оціночної комісії, наявність заборони у продажу тощо);

– нормативні акти, що регулюють специфіку контрагентів (іноземні покупці, афілійовані покупці<sup>4</sup>, взаємопов'язані сторони тощо);

– нормативні акти, що регулюють правила здійснення розрахунків в залежності від їх форми (готівкові та електронні розрахунки, використання векселю та акредитиву тощо);

– нормативні акти, що регулюють відображення господарських операцій в системі бухгалтерського обліку (наявність первинних документів, наявність всіх

обов'язкових реквізитів у документах, наявність внутрішніх документів, наявність деталізації, що дозволить ідентифікувати операцію та співставити понесені витрати з отриманими результатами, правильність розрахунків, наявність додаткових проведень, правильність заповнення реєстрів та журналів, правила заповнення та строки подання звітності тощо).

Додатковим аспектом у вирішенні судових спорів виступає відмінність у невиконанні рекомендацій та порушення норм чинного законодавства. Наприклад, рекомендованим, але необов'язковим є надання інформації щодо контрагента, за умови наявності всіх обов'язкових реквізитів первинних документів, що засвідчують виконання господарських операцій контрагентом. Невиконання своїх зобов'язань перед державою недобросовісного платника податку на додану вартість – продавця, не може призвести до негативних наслідків для добросовісного платника такого податку – покупця, який виконав всі умови договору, та не виступає причиною неправомірного включення податкового кредиту.

Узагальнені дані табл. 4 представлено на рис. 2.

<sup>3</sup> наявність одночасно кількох рішень за даними однієї справи зумовили відмінність кількості розглянутих справ та суми винесених судових рішень

<sup>4</sup> Афілійована особа – засновники та учасники емітента (крім акціонерів, які не є засновниками); особи, частка яких становить понад 10% у статутному фонді емітента; посадові особи емітента та члени їхніх сімей; особи, що діють від імені даного емітента за відповідним дорученням, або особи, від імені яких діє даний емітент; особи, які відповідно до законодавства України контролюють діяльність даного емітента; юридичні особи, що контролюються даним емітентом або разом з нею перебувають під контролем третьої особи; реєстратор, з яким підписано договір про обслуговування, його керівники та посадові особи

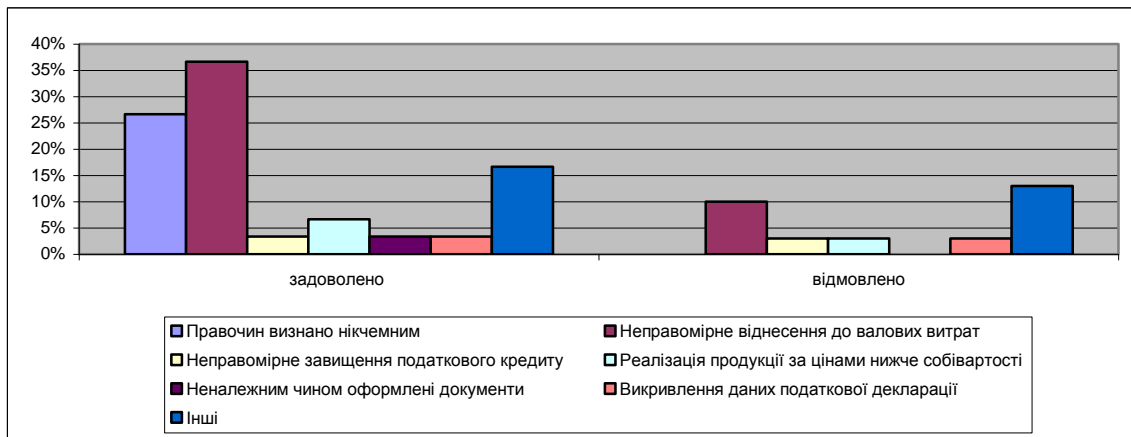


Рис. 2. Адміністративні судові рішення Житомирської області з 01.01.2011 р. по 01.01.2012 р. за ключовими словами "договір продажу"

За даними рис. 2 головними причинами відмови у задоволенні позову підприємств виступає відсутність первинних документів чи неналежне їх оформлення, відсутність деталізації отриманих послуг (зокрема, надання консультаційних послуг, маркетингових досліджень, що ускладнює співставлення понесених витрат та отриманого результату), відсутність обґрунтування коригування ціни, помилки у заповненні податкової звітності, неналежне виконання умов договору тощо.

До основних передумов задоволення позову щодо оскарження рішення податкових органів належать наступні:

– правочин визнано нікчемним, оскільки підставою такого висновку може виступати лише рішення суду;

– звинувачення у невиконанні податкових зобов'язань третіх осіб;

– відсутність конкретизації причин прийняття того чи іншого податкового рішення;

– припущення, що не можуть слугувати винесенню правомірного висновку податкових органів;

– знання законів, меж компетенції податкових органів, вміння знаходити потрібну інформацію.

За даними рис. 2 найбільша кількість порушень пов'язана із завищенням витрат до оподаткування (37%) та визнанням договору нікчемним (27%). Не менш актуальними виступають питання встановлення ціни реалізації (7%) (табл. 5).

Таблиця 5. Нормативне регулювання коригування ціни

Напрями регулювання	Змісти статей
Вимоги договору купівлі-продажу	Загальні положення про договір визначені Цивільним кодексом України – Розділ II та загальні положення договору купівлі-продажу – Розділ III [15]
Визначення ціни в договорі	Ціна в договорі встановлюється за згодою сторін. Зміна розміру оплати після укладення договору можлива у випадках встановлених договором чи законом [15, с. 632]
Визнання звичайної ціни	Звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін [12, пп. 14.1.71]
Випадки коригування ціни	Методи визначення звичайної ціни: а) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); б) ціни перепродажу; в) "витрати плюс"; г) розподілення прибутку; г) чистого прибутку. При цьому використовується інформація про ціни в операціях між непов'язаними особам у співставних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг). Умови визнаються співставними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціни, які отримуються в результаті застосування методів, встановлених цим пунктом. [12, п. 39.2.]
Порушення встановлення ціни в договорі	У разі відхилення договірних цін у податковому обліку платника податків у бік збільшення або зменшення від звичайних цін менше ніж на 20 відсотків, таке відхилення не може бути підставою для визначення (нарахування) податкового зобов'язання, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності [12, п. 39.15.]
Документування	Нові рахунки-фактури та податкові накладні

За даними табл. 5 у податковому обліку ціна товарів буде визначатися з урахуванням знижок. При цьому загальні принципи встановлення ціни регулюються Цивільним Кодексом, а безпосередньо обґрунтування встановленої ціни та її коригування – Податковим Кодексом. Головним виступає порівняння ціни з звичайною ціною та ціною договору. При різниці більш ніж 20% податкові служби вимагають від підприємства додаткових пояснень встановленої ціни, а саме наказ керівника про прийняту цінову політику, проведенні акції, надання знижок на рівних умовах для всіх покупців.

Методика коригування ціни в системі бухгалтерського обліку залежить від моменту її надання: до продажу такої продукції (не передбачає жодних записів), після реалізації (здійснюють коригування методом червоного сторно) та коригування у наступному звітному періоді (віднесення до витрат звітного періоду).

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

На основі проведених досліджень можна зробити наступні висновки:

1. Законодавче регулювання оподаткування результатів господарської діяльності зазнає змін, зумовлених розширенням функцій податків. Виконання фіскальної функції податків досягається адміністративним

управлінням, тобто чітким виконанням законів та норм держави. Конфлікт інтересів держави та господарюючих суб'єктів вимагав одночасних поступок та зміни основних рис оподаткування, зокрема появи нових функцій податкової системи: соціально-економічної та організаційно-управлінської.

2. Розширення функцій податків, зокрема поява стимулюючої функції, зумовила появу диференційованої системи оподаткування, що передбачає варіативність оподаткування в залежності від умов здійснення господарської операції. Адміністрування податків на рівні підприємства вимагає прийняття рішень щодо здійснення чи відмови окремих господарських операцій з метою відповідності обраному режиму оподаткування, отриманню податкових пільг тощо.

3. З появою приватної власності, перед підприємствами постало завдання розробки власних наказів та інструкцій, виконання яких дозволить мінімізувати податковий тиск та уникнути штрафних санкцій. Це вимагає уточнення трактування адміністрування податків на макрорівні (управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і

нормативних актах) та мікрорівні (дії управлінського персоналу з метою обмеження ведення господарської діяльності, що відповідає чинному законодавству та обраній системі оподаткування).

4. Процес продаж виступає невід'ємною частиною діяльності кожного підприємства, що в конкурентних ринкових умовах вимагає одночасного застосування інновацій та дотримання норм вітчизняного законодавства. Адміністрування податків, на рівні господарюючого суб'єкта потребує врахування низки кодексів, законів та нормативних актів, що регулюють специфіку об'єкта продажу, учасників договору, форм розрахунків, відображення результатів господарських операцій в системі бухгалтерського обліку тощо. Знання нормативних актів та дотримання їх основних положень дозволить попередити застосування штрафних санкцій, виокремити доцільність виконання тих чи інших рекомендацій та захистити інтереси підприємства перед податковими органами та в судовому процесі.

5. Забезпечення діяльності податкової системи передбачає контроль платників податків. Численні планові та позапланові перевірки, накладання штрафних санкцій стимулюють підприємства дотримуватись норм чинного законодавства. Однак, мають місце випадки виникнення неправомірного звинувачення у порушенні податкового законодавства та нарахування штрафних санкцій. Типовими порушеннями щодо оскарження рішень податкових органів виступає визнання господарської операції чи договору фіктивними, нікчемними, необґрунтоване встановлення ціни продажу, що призводить до неправомірного завищення витрат до оподаткування, податкового кредиту, зменшення податкових зобов'язань тощо. Головними передумовами захисту інтересів підприємства виступає наявність первинних документів бухгалтерського обліку, помилки у винесенні рішення податковими органами, знання меж повноважень податкових органів та дотримання строків оскарження винесених рішень.

6. Перевищення пропозиції над попитом вимагає дієвих рішень господарюючих суб'єктів щодо оцінки ринку та відповідності встановленої ціни наявній ринковій ситуації. Суперечливою виступає можливість включення витрат на проведення маркетингових досліджень через відсутність прямого економічного ефекту від понесених витрат. З метою попередження застосування штрафних санкцій необхідним виступає наявність первинних документів: акт приймання виконаних робіт (містить деталізацію виконаних робіт та наданих послуг), документи, що підтверджують отриманий економічний ефект, розрахункові документи, наказ керівника про коригування ціни (причини здійснення коригування, строки проведення коригування, об'єкти, на які поширюється коригування, відповідальних за здійснення та поширення інформації коригування ціни).

#### Список використаних літературних джерел:

1. *Андрущенко В.Л.* Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // *Фінанси України*. – 2003. – № 6. – С. 27-35  
2. *Берега С.Л.* Облік і контроль грошових активів та дебіторської заборгованості: теорія і практика: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / С.Л. Берега; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2003. – 20 с.  
3. Большая

Советская Энциклопедия. (В 30 томах). Гл. Ред.: А.М. Прохоров. Изд. 3-е. Т.1. – М., "Советская Энциклопедия", 1969. – 608 с.  
4. *Дудник Т.А.* Облік, контроль та аналіз розрахунків з покупцями: сучасний стан та перспективи розвитку [Текст] : монографія / Т.А. Дудник, Я.І. Глущенко, М.Е. Шухман ; Донец. екон.-гуманіт. ін-т. – Донецьк : Юго-Восток, 2011. – 140 с.  
5. *Житна І.П.* Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організація та напрямки розбудови [Електронний ресурс] / І.П. Житна, В.О. Корецька-Гармаш // *Наукові вісті Даліського університету*. – 2010. Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/e-journals/Nvdu/2010\\_1/10giponp.htm](http://www.nbu.gov.ua/e-journals/Nvdu/2010_1/10giponp.htm).

6. *Катрук Н.О.* Обґрунтування сутності державного податкового менеджменту в контексті становлення наукової думки / Н.О. Катрук // *Наука й економіка*. – 2010. – № 2 (18). – с. 47-55  
7. *Корецька-Гармаш В.О.* Адміністрування податків: порівняльний аналіз після прийняття Податкового Кодексу [Електронний ресурс] / В.О. Корецька-Гармаш, А.В. Кулік // *Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В.Даля. Економічні науки*. – 2011. – № 7(161). Ч. 2. Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/vsnu/2011\\_7\\_2/Kor\\_ecka.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/vsnu/2011_7_2/Kor_ecka.pdf).

8. *Мельник В.М.* Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: автореф. дис. д-ра екон. наук / В.М. Мельник; Держ. установа "Ін-т екон. та прогнозування НАН України". – К., 2007. – 31 с.  
9. *Новосад Л.Я.* Фіскальне адміністрування в Україні: проблеми теорії та практики / Л.Я. Новосад // *Світ фінансів*. – 2005. – В. 1. – С. 65-70.  
10. *Орлов І.В.* Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія [Текст]: монографія / І.В. Орлов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 400 с.  
11. *Петрук О.М.* Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 332с.  
12. Податковий Кодекс України від 23.12.2010 № 2856-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page5>.

13. *Романчук К.В.* Організація та методика бухгалтерського обліку договірного процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / К.В. Романчук; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 21 с.  
14. *Сурніна К.С.* Удосконалення обліку дебіторської і кредиторської заборгованості промислових підприємств: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / К.С. Сурніна; Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля. – Луганськ, 2002. – 19 с.  
15. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T030435.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T030435.html)

СЛИВКА Ярослава Василівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– розрахунки з покупцями і замовниками

Стаття надійшла до редакції: 15.07.2012 р.