

## АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРАКТИКИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

*В статті запропоновано метод розрахунку податкових резервів в тіньовому секторі економіки, на основі якого розраховано обсяг податкових резервів в Україні. Проаналізовано динаміку податкових резервів в Україні за період з 2002 по 2007 роки. Співставлено величину податкових резервів з величиною додатково нарахованої суми основного платежу. Знайдено величину податкових втрат, на основі якої зроблено висновок про ефективність системи податкового аудиту в Україні.*

*The method of calculation of tax reserves in shadow sector of economy is offered in article. On the basis this method the volume of tax reserves in Ukraine is calculated. Dynamics of tax reserves in Ukraine from 2002 for 2007 is analysed. The size of tax reserves is compared with size in addition added sum of the basic payment. The size of tax losses is found. On basis tax losses the conclusion about effectiveness systems of tax audit in Ukraine is drawn.*

*Ключові слова: метод розрахунку податкових резервів, тіньовий сектор економіки, динаміка податкових резервів в Україні.*

**Вступ.** Об'єктивний висновок про ефективність виконання податкового аудиту лише на основі аналізу вихідної продукції податкового аудиту, а саме числа проведених податкових аудитів, кількості та масштабів виявлених порушень податкового законодавства, сум додатково нарахованих платежів за результатами податкового аудиту платників податків тощо, зробити неможливо. Для прикладу, розглядаючи такий показник, як донарахування платежів до бюджету за результатами податкового аудиту, ми можемо спостерігати зростання даних сум впродовж аналізованого проміжку часу, зменшення або те, що вони практично залишаються на одному і тому ж рівні. Однак, така статистика не може свідчити про ефективність чи не ефективність проведеної роботи. Оскільки причиною зменшення суми додатково нарахованих платежів за результатами податкового аудиту може стати не тільки погано проведена робота податковими аудиторами, але й зростання податкової свідомості платників податків. І навпаки, збільшення сум додатково нарахованих платежів не обов'язково буде свідчити про високу ефективність податкового аудиту. Оскільки, аналізуючи даний показник, не видно тих прихованих податкових резервів, які так і не зумів донарахувати податковий аудитор.

На жаль, відповідь на дане питання так і не була надана у працях вітчизняних науковців у галузі оподаткування, хоча в напрямку податкового аудиту є певні теоретичні напрацювання таких вчених, як В.А.Онищенко, А.О.Чугуєва, Є.Мних, С.Голов, Н.Й.Анфіногентова, Т.В.Василькова, С.Я.Цимбалюк, Т.В.Микитенко, Н.Є.Заяц, В.М.Мурашко та інші.

В даній статті ми спробуємо запропонувати свій підхід до визначення ефективності процесу податкового аудиту і застосувати його при наданні оцінки практиці проведення податкового аудиту в Україні.

**Основний розділ.** Для того, щоб дати об'єктивну оцінку функціонуючій системі податкового аудиту в Україні, пропонуємо розрахувати розмір податкових резервів, які знаходяться у тіньовому секторі та співставити їх з сумами додатково нарахованих платежів за аналогічний період. Показником, який в нашому випадку свідчитиме про ефективність чи не ефективність функціонуючої системи податкового аудиту, будуть податкові втрати. Податкові втрати – це різниця між сумою податкових резервів, які перебувають у тіні та сумою додатково нарахованих податків в результаті проведення податкового аудиту. Даний показник дасть змогу оцінити ефект, який спричинив проведений податковий аудит на зменшення величини податкових резервів, які перебувають у тіні.

Будемо стверджувати, що система податкового аудиту в Україні є досконалою, якщо при проведених нами розрахунках, величина податкових втрат не буде перевищувати 1,5%. При розрахунку гранично допустимої величини податкових втрат, ми взяли за основу рівень дефіциту Державного бюджету, обґрунтувавши це тим, що оскільки держава вважає допустимим не профінансувати відповідну суму запланованих витрат (розмір дефіциту бюджету, який становить певний відсоток від ВВП), то і податковій службі буде прийнятним не покрити відповідний відсоток податкових втрат у загальній сумі податкових резервів.

На основі показників дефіциту Державного бюджету впродовж 2003 – 2008 років (табл. 1), ми розрахували середньоарифметичний показник дефіциту бюджету, який рівний 1,5% ВВП.

Таблиця 1

### Динаміка дефіциту Державного бюджету України впродовж 2003 – 2008 років [1, 2]

Показник	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Дефіцит Державного бюджету, % до ВВП	0,4	3	1,9	0,7	1,4	1,3

У випадку, якщо показник податкових втрат буде перевищувати 1,5 % величини податкових резервів, ми будемо вважати систему податкового аудиту в Україні не ефективною.

Як ми вже зазначали, для розрахунку величини податкових резервів, нам необхідно розрахувати розмір тіньової економіки. На основі методу сталих взаємозв'язків, описаного в параграфі 1.3, ми здійснили такий розрахунок (табл. 2).

Таблиця 2

**Розрахунок обсягів тіньової економіки України за методом сталих взаємозв'язків  
за період з 2002 по 2008 роки [1, 3 – 9]**

Показник	Роки						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Показник офіційного споживання електроенергії нетто, млрд. кВт/год	170,6	175,4	181,54	138,06	146,46	148,53	147,71
ВВП у фактичних цінах, млрд. грн.	225,81	267,34	345,11	441,45	544,15	709,45	950,50
ВВП в перерахунку на карбонанці, млрд. крб.	81,51	82,77	92,03	104,77	112,46	120,67	123,20
Показник реального споживання електроенергії, млрд. кВт/год	131,72	133,76	148,72	169,31	181,73	195,00	199,09
Показник споживання електроенергії у тіньовому сегменті, млрд. кВт/год	38,88	41,65	32,82	31,25	35,27	46,47	51,39
Абсолютний показник тіньового ВВП, млрд. крб.	24,06	25,77	20,31	19,34	21,83	28,76	31,80
Абсолютний показник тіньового ВВП, млрд. грн.	66,64	83,24	76,16	79,78	100,83	155,44	209,70
показник частки тіньової економіки в офіційному ВВП, %	29,5	31,1	22,1	18,5	19,4	23,8	25,8

Як видно з табл. 2, впродовж аналізованого проміжку часу, поряд із зростанням показника офіційного ВВП, ще більш випереджаючими темпами, про що свідчить частка тіньової економіки в офіційному ВВП (див. табл. 2), зростає і показник тіньового ВВП. Звичайно, така динаміка є вкрай негативною та небезпечною для соціально-економічного розвитку нашої держави.

Для розрахунку податкових резервів, які знаходяться у тіньовому секторі економіки, використано показник податкового навантаження у офіційному секторі економіки (табл. 3).

На основі одержаних показників масштабу тіньової економіки за період з 2002 по 2008 роки та податкового навантаження у офіційному секторі економіки, розраховано розмір податкових резервів (табл. 4).

При розрахунку показника податкових резервів в тіньовому секторі економіки кожного з аналізованих років, було використано показник податкового навантаження на офіційний сектор економіки у відповідному році.

Розраховані податкові резерви доцільно співставити з результатами проведеного податкового

аудиту, зокрема, з додатково нарахованими сумами основного платежу, без врахування пені та штрафних санкцій (табл. 5).

Таблиця 3

**Розрахунок показника податкового навантаження в офіційному секторі економіки за період з 2002 по 2007 роки [1, 10]**

Показник	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Номінальний ВВП, млн грн	225810	267344	345113	441452	544153	720731
Податкові надходження до зведеного бюджету, млн грн	45392,5	54321	63161,7	98065,2	125743,1	161264
Частка податкових надходжень* до зведеного бюджету у ВВП, %	20,1	20,3	18,3	22,2	23,1	22,3

\*без врахування внесків до фондів соціального страхування.

Таблиця 4

**Розрахунок податкових резервів, які знаходяться у тіньовому секторі економіки України з 2002 по 2008 роки**

Показники	Роки						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Обсяг розрахованого тіньового ВВП, млрд грн	66,641	83,237	76,159	79,778	100,832	155,438	209,695
Показник податкового навантаження, %	20,1	20,3	18,3	22,2	23,1	22,3	22,3
Обсяг розрахованих податкових резервів у тіньовому секторі, млрд грн	13,40	16,91	13,94	17,72	23,30	34,78	46,92

Таблиця 5

**Розрахунок податкових втрат та частки додатково нарахованих основних платежів у загальній сумі податкових резервів тіньового сектору економіки за 2003 – 2007 рр.**

Показник	2003	2004	2005	2006	2007
Обсяг розрахованих податкових резервів у тіньовому секторі, млрд грн	16,91	13,94	17,72	23,30	34,78
Додатково нарахований основний платіж, млрд грн	2,50	2,66	3,55	3,10	2,42
Обсяг розрахованих податкових втрат, млрд грн	14,40	11,27	14,17	20,20	32,35
Частка додатково нарахованих основних платежів у загальній сумі податкових резервів тіньового сектору економіки, %	14,82	19,12	20,06	13,32	6,99

Співставлення сум розрахованих податкових резервів та додатково нарахованого основного платежу за наслідками податкового аудиту дає можливість побачити величину податкових втрат, які так і не надійшли до бюджету. Як видно з даних, наведених у табл. 5, в Україні розмір податкових втрат є досить великим і, на жаль за аналізований проміжок часу простежується тенденція до швидкого зростання даного показника, з 14,4 млрд грн у 2003 році до 32,35 млрд грн у 2007 році. Ще одним негативним моментом, який слід відмітити є зменшення з року в рік частки додатково нарахованих основних платежів у загальній сумі податкових резервів тіньового сектору, так, будучи на рівні 20% у 2005 році він знизився майже до 7% у 2007 році (див. табл. 5) Дана тенденція свідчить про зниження ефективності системи податкового аудиту в Україні з кожним наступним роком.

**Висновки.** Частка податкових втрат у сумі податкових резервів за період з 2003 по 2007 роки (див. табл. 6), показує що даний показник значно перевищує зазначений допустимий рівень 1,5%, що дає підстави стверджувати, що система податкового аудиту в Україні є не досконалою, оскільки її вплив на зменшення податкових втрат є мінімальним.

Таблиця 6

**Розрахунок частки податкових втрат у сумі податкових резервів за 2003 – 2007 рр.**

Показники	2003	2004	2005	2006	2007
Розрахований розмір податкових втрат, млрд грн	14,40	11,27	14,17	20,20	32,35
Розрахований обсяг податкових резервів, млрд грн	16,91	13,94	17,72	23,30	34,78
Частка податкових втрат у сумі податкових резервів, %	85,16	80,85	79,97	86,70	93,01

Варто відмітити, що в умовах кризи, політика, яку проводить уряд України в податковій галузі, не відповідає науково обгрунтованій логіці оподаткування. Оскільки в тих соціально-економічних умовах, в яких наразі перебуває Україна доцільно проводити стимулюючу податкову політику, яка передбачає зменшення податкового навантаження на платників податків, а не навпаки, збільшувати податковий тиск на економіку. Резерви для наповнення дохідної частини бюджету, слід черпати з податкових втрат, які, як

можна побачити з даних, наведених у табл. 5, є надзвичайно великі.

### Література

1. [www.ukrstat.gov.ua/](http://www.ukrstat.gov.ua/)
2. [www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/)
3. [www.news.finance.ua/](http://www.news.finance.ua/)
4. [www.zavtra.com.ua/](http://www.zavtra.com.ua/)
5. [www.ua.korrespondent.net/](http://www.ua.korrespondent.net/)
6. [www.interfax.com.ua/](http://www.interfax.com.ua/)
7. [www.mpe.kmu.gov.ua/](http://www.mpe.kmu.gov.ua/)
8. [www.ukrenergo.energy.gov.ua/](http://www.ukrenergo.energy.gov.ua/)
9. [www.oblenergo.kharkov.ua/](http://www.oblenergo.kharkov.ua/)
10. Діяльність державної податкової служби України за період з 2002 по 2007 роки: Статистичний бюлетень Державної податкової адміністрації України

Надійшла 18.05.2009

УДК 657.221:504.03

І. В. ЗАМУЛА

Житомирський державний технологічний університет

## БУХГАЛТЕРСЬКА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ЗБИТКУ

*Досліджено трактування поняття "екологічний збиток" в економічній літературі. Визначено належність екологічного збитку до об'єктів бухгалтерського обліку та сформульовано його бухгалтерську інтерпретацію. Розроблено методику формування екологічного збитку в бухгалтерському обліку та запропоновано порядок його бухгалтерського відображення.*

*There has been explored the treatise of the notion "ecological loss" in the economical literature. Determined the belonging of the ecological loss to the objects of the accounting and formulated its account interpretation. Developed the method of forming the ecological loss in the accounting and proposed the order of its account reflection.*

*Ключові слова: екологічний збиток, бухгалтерський облік.*

**Постановка задачі.** В рамках стратегії сталого розвитку на сьогодні дуже актуальною є проблема розробки засобів уникнення та захисту від забруднення навколишнього природного середовища. Крім шкідливого впливу на здоров'я людини, забруднення навколишнього природного середовища спричиняє формування екологічних збитків, розмір яких може бути надзвичайно великим. Так, за даними Національної ради США по контролю за забрудненням, збиток від викидів в атмосферу в 1968 р. склав 1,6 млн доларів, а в 1977 р. – 24,9 млрд доларів. У ряді країн збиток від викидів в атмосферу оцінюється в 1 млрд доларів; у Великій Британії – 0,84, у Канаді – 2,5, у Франції – 3 млрд доларів [17, с. 149].

На Україні наукові розробки щодо виявлення екологічного збитку та визначення його розміру розпочалися з 60-х рр. ХХ ст. на теренах тоді ще Радянського союзу [7, с. 62]. Такі розробки у більшості випадків були засекречені та не підлягали широкому розповсюдженню, а, відповідно, і не застосовувалися. Вся інформація щодо рівня забруднення або його соціально-економічних наслідків була закрита.

У системі показників природокористування економічним збиткам від забруднення навколишнього середовища належить особлива роль. Цей показник відображає екологічні наслідки антропогенної діяльності, в тому числі функціонування виробництва. Але інтерпретація та оцінка екологічного збитку в економіці в цілому та в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання відрізняються, що ускладнює формування макроекономічних показників і вводить в оману користувачів інформації.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Питанням пов'язаним з екологічними збитками в економічній літературі приділяється уваги такими авторами, як О.Ф. Балацький, Г.О. Білявський, Ю.Д. Бойчук, Т.Ж. Бондар, К.Г. Гофман, В.В. Глухов, В.С. Джигирей, С.І. Дорогунцов, Н.Л. Заверуха, А.К. Запольський, Д.М. Колотило, К.Ф. Коценко, Л.Г. Мельник, А.Й. Родіонов, С.В. Рюміна, Л.І. Салок, Ю.П. Скиданенко, Г.В. Стадниций, В.М. Сторожук, А.П. Федоренко, Т.С. Хачатуров, М.А. Хвесик, Є.І. Ходеківський, О.М. Царенко, Г.В. Черевко, К.П. Шапочка, М.І. Яцків, Р.А. Яцюк та інші.

**Виділення невирішених частин.** Зазначені автори розглядали екологічний збиток з точки зору економіки країни в цілому; щодо його бухгалтерського відображення, то зазначене питання залишилося без уваги у зв'язку з відсутністю методик бухгалтерського обліку інших об'єктів, які формують екологічну діяльність суб'єкта господарювання.

**Формулювання цілей.** Метою дослідження є ідентифікація екологічного збитку для побудови методики його відображення в бухгалтерському обліку.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Поняття "екологічний збиток" на сьогодні трактується по-різному залежно від сфери застосування цього терміну. Для економіки суб'єкта