

УДК 342.97: 65.01

Руслан Скриньковський,

канд. екон. наук,
доцент кафедри економіки підприємств та інформаційних технологій
Львівського університету бізнесу та права

Руслана Крамар,

канд. юрид. наук, доцент,
доцент кафедри цивільно-правових дисциплін
Львівського університету бізнесу та права

ДІАГНОСТИКА ФОРМУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ КЕРІВНИКА ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті представлено концептуальні засади (концепцію та інструментарій) діагностики формування і використання прибутку підприємства з урахуванням відповідальності керівника за порушення національного податкового законодавства. Розкрито прикладні аспекти юридичної відповідальності керівника підприємства за порушення податкового законодавства.

Ключові слова: підприємство, прибуток, керівник, економічна діагностика, податкове законодавство, податкове регулювання, юридична відповідальність.

Постановка проблеми. Реалії сьогодення засвідчують, що в основі ефективної, якісної моделі розвитку підприємств (суб'єктів господарювання) лежить достатній рівень формування і використання прибутку підприємств з урахуванням ефективного податкового регулювання на баланс інтересів держави і підприємств (платників податку) в контексті проведення економічних реформ в Україні. Усе це зумовило вибір теми, актуальність, мету і завдання наукової роботи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток теоретико-методологічних та методичних засад формування і використання прибутку підприємства зробили такі науковці, як О.А. Зінченко, О.Р. Кривицька, Б.В. Сидяга, І.П. Склярчук, Є.Ю. Ткаченко, С.О. Шарманська, О.Є. Ширягіна, Л.А. Янковська та ін. [1–7]. Прикладні аспекти відповідальності за порушення податкового законодавства регулюються нормами національної нормативно-правової бази, зокрема Податковим кодексом України (далі – ПКУ) [8], Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) [9] та Кримінальним кодексом України (далі – ККУ) [10], а також розглядаються у працях таких учених-законодавців: М.О. Мацелика, А.М. Новицького, Н.Ю. Онищук, Ю.В. Оніщика, А.В. Роздайбіди та ін. [11–15].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Поряд із тим, як свідчить ґрунтовний огляд та проведений аналіз наукових праць [1–7; 11–15] та вітчизняного (національного) законодавства [8–10], варто наголосити на тому, що сьогодні залишаються проблемні питання діагностики формування і використання прибутку підприємства та відповідальності керівника за порушення податкового законодавства.

Метою наукової роботи є формування та розвиток концептуальних засад діагностики формування і використання прибутку підприємства з урахуванням відповідальності керівника за порушення податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. З огляду на результати аналізування літературних джерел за проблемою [1–7], виникає потреба в уточненні сутності категорії «прибуток підприємства».

Так, на думку Є.Ю. Ткаченко [1], прибуток підприємства – це один із ключових показників діяльності підприємства, який визначає частину коштів, що надійшла на підприємство в результаті реалізації продукції за вирахуванням податкових платежів та інших витрат, що виникли під час виробництва та реалізації продукції [1].

Водночас О.Є. Ширягіна [2] стверджує, що прибуток підприємства – це певна форма комплексного доходу, яка забезпечує процес управління фінансами підприємства та яка утворилася за результатами застосування капіталу у різних сферах діяльності [2]. Надумку О.Р. Кривицької [3], прибуток підприємства визначається з декількох позицій, зокрема з точки зору [3]:

- соціальних відносин (як один із засобів задоволення потреб суб'єктів, що беруть участь у його формуванні);

- економічних відносин (як певна частка, яку закладено у виробництво продукції, але фактично на підприємство вона надходить у вигляді одного зі складників виручки від реалізації продукції);

- фінансових відносин (як один із видів фінансового результату від діяльності підприємства (разом із нульовим чи збитковим результатом), який визначається позитивним сальдо між доходами, що одержані підприємством, та витратами, яких зазнало підприємство).

Результати вивчення праці С.О. Шарманської [4] дають можливість встановити, що основними рисами прибутку підприємства є те, що він [4]:

- виступає формою доходу суб'єкта господарювання;

- відображає фінансовий результат від використання капіталу підприємством;

- характеризує плату за діяльність в умовах ризику та невизначеності;

- визначає рівень конкурентоспроможності діяльності підприємства;

- є джерелом забезпечення розвитку підприємства;

- є джерелом формування державних бюджетних та позабюджетних фондів з метою забезпечення задоволення соціальних потреб.

Поряд із тим ключовими функціями прибутку підприємства в ринкових умовах є [3]: оціночна функція, функція економічного стимулювання та функція економічної цінності. У свою чергу, С.О. Шарманська [4] виділяє такі функції, які притаманні прибутку, зокрема це [4]: оцінювання ефективності діяльності підприємства; здійснення розподілу додаткового прибутку; оцінювання вартості підприємства; забезпечення економічного стимулювання.

Що стосується формування прибутку підприємства, то він формується переважно у процесі здійснення операційної і фінансово-інвестиційної діяльності [1].

Так, формування прибутку підприємства являє собою безперервний процес, що містить у собі комплекс відповідних дій сто-

совно забезпечення взаємоузгодженості між доходами та витратами підприємства задля одержання позитивного сальдо за рахунок використання різноманітних технологій та ресурсів та застосування методів, способів і прийомів управління ними [3].

Беручи до уваги зазначене, І.П. Склярчук [5] стверджує, що формування прибутку підприємства перебуває в залежності від технологічного та виробничого процесів на підприємстві, зокрема від норм технологічного процесу, тривалості циклу операцій і специфіки виробництва продукції.

На сьогодні ключовими факторами формування прибутку підприємства виступають [2]: обсяг виробництва продукції; ціна сировини, матеріалів; ціна реалізованої продукції; рівень та структура витрат.

Також доцільно виділити ще такі фактори, як [6, с. 148-149]:

- фактори, які визначають інвестиційні можливості підприємства (етап життєвого циклу підприємства, рівень готовності інвестиційних проектів, рівень впливу на реалізацію інвестиційного проекту);

- фактори, які визначають здатність підприємства формувати капітал з альтернативних джерел (рівень власних фінансових ресурсів, можливість залучення додаткового акціонерного капіталу, можливість залучення додаткового позикового капіталу, рівень доступності позикового капіталу на ринку, складність процесу залучення позикового капіталу);

- фактори, які визначають об'єктивні фінансові обмеження підприємства (ступінь оподаткування дивідендів, ступінь оподаткування майна, рівень ефекту фінансового левериджу, рівень рентабельності власного капіталу, розмір одержаного прибутку);

- фактори, до яких доцільно віднести стан циклу кон'юнктури, стан дивідендних виплат, рівень платоспроможності, стан контролю фінансової діяльності.

У ринкових умовах формування чистого прибутку підприємства відбувається на таких етапах [3]:

- етап формування валового прибутку чи збитку (визначається як різниця між чистим доходом від реалізації продукції та собівартістю реалізованої продукції);

- етап формування фінансового результату від операційної діяльності (визначається як сума валового прибутку та інших операційних доходів за мінусом адміністративних, збутових та інших операційних витрат);

- етап формування фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування (визначається як сума фінансового результату від операційної діяльності, доходів

від участі у капіталі, інших фінансових доходів та інших доходів за мінусом витрат від участі у капіталі, інших фінансових витрат та інших витрат);

– етап формування фінансового результату від звичайної діяльності (визначається як різниця між фінансовим результатом від звичайної діяльності до оподаткування та податком на прибуток);

– етап формування чистого прибутку чи збитку (визначається як сума фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних витрат за мінусом надзвичайних видатків та податку на прибуток від надзвичайної діяльності).

Стосовно використання прибутку підприємства, то, як свідчить аналіз функціонування (діяльності) підприємств, наведений у науковій праці [4], рівень ефективності використання прибутку підприємства залежить від товарної стратегії підприємства, досягнення якої характеризує встановлення певної стратегічної зони господарювання, тобто ринкової частки, яка здатна забезпечити підприємству перевищення ефекту маржинального прибутку над витратами.

Крім цього, О.А. Зінченко [7] стверджує, що основними напрямками використання прибутку (чистого) підприємством є [7, с. 110]:

– власний розвиток (зокрема, реконструкція, модернізація чи технічне переозброєння виробництва);

– споживання власниками підприємства, споживання, спрямоване на збільшення фонду матеріального заохочення та фонду соціального розвитку.

Поряд із цим варто наголосити на тому, що основними особливостями процесу формування і використання прибутку підприємства на сьогодні є [2]:

– встановлення значень доходів та витрат відповідно до певних видів діяльності підприємства, зокрема операційної, інвестиційної, фінансової чи надзвичайної;

– формування собівартості продукції підприємства за неповними витратами, тобто збутовими витратами, адміністративними витратами чи іншими операційними витратами, які не відносяться до собівартості продукції;

– визначення загальних витрат підприємства, тобто витрат, що відносяться на результати діяльності підприємства до оподаткування за винятком формування фондів економічного стимулювання;

– вибір певного методу ведення обліку окремих об'єктів діяльності підприємства;

– наявність права списувати вартість окремих активів на фінансовий результат у разі недоцільного стану їх експлуатації.

З огляду на зазначене вище, а також враховуючи інформацію у наукових джерелах [1–7], можна стверджувати, що:

1) діагностика формування і використання прибутку підприємства – це процес ідентифікування, аналізування та оцінювання рівня формування і використання прибутку підприємства з метою визначення якісно нового рівня його розвитку та формування перспектив діяльності підприємства з урахуванням дотримання норм вітчизняного законодавства, зокрема податкового, та міжнародних стандартів.

2) ключовими бізнес-індикаторами системи діагностики формування і використання прибутку підприємства є: рівень доходів підприємства; рівень витрат підприємства; рівень рентабельності діяльності підприємства; рівень конкурентоспроможності продукції підприємства; рівень конкурентоспроможності підприємства; рівень фінансової незалежності підприємства; рівень платоспроможності підприємства.

Підсумовуючи, можна стверджувати, що результати дослідження можуть бути використані для вирішення проблем податкового регулювання в контексті проведення економічних реформ в Україні.

Водночас на основі аналізу літературних джерел [1–15] та діючої практики функціонування підприємств з'ясовано, що відповідальність керівника підприємства за порушення податкового законодавства регулюється нормами ПКУ [8], КУпАП [9] та ККУ [10].

Так, згідно з ч. 111.1 ст. 111 ПКУ «Види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [8], на контролюючі органи, в тому числі на керівника підприємства, за порушення законів, що стосуються питань оподаткування й іншого законодавства, застосовується юридична відповідальність – фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність.

Фінансова відповідальність керівника підприємства стосовно порушення ним податкового законодавства регулюється нормами ПКУ, а також іншими законами. Як покарання на нього можуть накладатися штрафні (фінансові) санкції (штрафи) та/чи пені [8].

Адміністративну відповідальність керівника підприємства за порушення податкового законодавства регулюють норми КУпАП [9]. Так, згідно зі ст. 1641 КУпАП «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат», ст. 1642 КУпАП «Порушення законодавства з фінансових питань», ст. 1651 КУпАП «Порушен-

на законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», ст. 1653 КУпАП «Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття», ст. 1654 КУпАП «Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», ст. 1655 КУпАП «Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності», на керівника (посадову особу) підприємства накладається штраф.

Виходячи із зазначеного, М.О. Мацелик [11] у власному дослідженні доводить, що застосування адміністративної відповідальності щодо ухилення від сплати податків є більш ефективним, ніж застосування кримінальної відповідальності, оскільки в майбутньому дає змогу знизити рівень правопорушень за рахунок досягнення виконання обов'язку громадян згідно із законодавством у сфері оподаткування.

Так, адміністративна відповідальність у податковому законодавстві – це певний обов'язок правопорушника відповісти за власне протиправне діяння за рахунок застосування заходів адміністративного примусу, які передбачені нормами податкового та адміністративного законодавства.

Згідно з ККУ [10], до керівника підприємства за злочини, що вчинені у сфері оподаткування, застосовується кримінальна відповідальність відповідно до ст. 212 ККУ «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», ст. 2121 ККУ «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», ст. 216 ККУ «Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок».

З огляду на зазначене вище, д.ю.н. А.М. Новицький [12] стверджує, що застосування фінансової відповідальності за податкове правопорушення можливе також разом із застосуванням адміністративної або кримінальної відповідальності [12, с. 26].

На думку наукового співробітника НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України Н.Ю. Онищук [13], особи, що виступають суб'єктами порушення податкового законодавства, повинні бути наділені певними обов'язками, а також

мати спеціальний статус, що чітко пов'язаний з оподаткуванням та закріплений нормами податкового законодавства [13, с. 196].

Поряд із тим д.ю.н. Онищук Ю.В. [14] підкреслює, що основними проблемами відповідальності за порушення податкового законодавства є вина суб'єктів, що здійснили податкове правопорушення, та презумпція невинуватості [14].

Крім цього, аналіз законодавчої бази у сфері оподаткування, проведений А.В. Роздайбідою [15], а також вивчення практики діяльності (функціонування) податкових органів України доводить, що сьогодні у законодавстві існують певні прогалини, за якими правопорушники уникають відповідальності за порушення податкового законодавства. Зокрема, такими пунктами є [15]:

- ухилення від сплати прибуткового податку суб'єктами за рахунок укладання договорів страхування комерційних (фінансових) ризиків;
- ухилення від сплати прибуткового податку за рахунок підвищення валових витрат;
- ухилення від сплати земельного податку за рахунок не реєстрації земельної ділянки.

Висновки

Виходячи з ґрунтовного аналізу наукових праць [1–7; 11–15], а також національної нормативно-правової бази [8–10], доцільно зазначити, що якісно новий рівень розвитку та формування перспектив діяльності виробничого підприємства залежить від вирішення проблем податкового регулювання в контексті проведення економічних реформ в Україні. Встановлено, що ключовими бізнес-індикаторами системи діагностики формування і використання прибутку підприємства є: рівень доходів підприємства; рівень витрат підприємства; рівень рентабельності діяльності підприємства; рівень конкурентоспроможності продукції підприємства; рівень конкурентоспроможності підприємства; рівень фінансової незалежності підприємства; рівень платоспроможності підприємства. З'ясовано, що внаслідок порушення податкового законодавства України до керівника підприємства може застосовуватись юридична відповідальність, а саме: фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність.

Перспективи подальших розвідок у даному науковому напрямі полягають у розробленні структурної декомпозиції складників системи цілей економічної діагностики підприємства з урахуванням такого складника, як діагностика формування і використання прибутку підприємства з урахуванням відповідальності керівника за порушення податкового законодавства.

Список використаних джерел:

1. Ткаченко Є.Ю. Управління формуванням прибутку в процесі господарської діяльності підприємств машинобудування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Є.Ю. Ткаченко. – Запоріжжя, 2006. – 20 с.
2. Ширягіна О.Є. Формування та використання прибутку підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / О.Є. Ширягіна. – Київ, 2007. – 18 с.
3. Кривицька О.Р. Формування прибутку підприємств у ринкових умовах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / О.Р. Кривицька. – Тернопіль, 2010. – 20 с.
4. Шарманська С.О. Прибуток та особливості його формування і використання в транзитній економіці : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.01 «Економічна теорія та історія економічної думки» / С.О. Шарманська. – Київ, 2010. – 22 с.
5. Склярук І.П. Облік і аналіз формування та використання прибутку підприємств (на прикладі пивоварної промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / І.П. Склярук. – Київ, 2013. – 20 с.
6. Сидяга Б.В. Проблеми формування та використання прибутку комерційних підприємств / Б.В. Сидяга, В.О. Ониськів // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2014. – Вип. 3. – С. 144–152.
7. Зінченко О.А. Показники і критерії якості прибутку підприємства на етапі його використання / О.А. Зінченко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 7 (97). – С. 106–111.
8. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07 грудня 1984 р. № 8073-X [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
10. Кримінальний кодекс України від 05 квітня 2001 р. № 2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
11. Мацелик М.О. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / М.О. Мацелик. – Ірпінь, 2005. – 19 с.
12. Новицький А.М. Особливості застосування відповідальності за правопорушення у податковій сфері / А.М. Новицький // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2013. – № 2(61). – С. 23–28.
13. Онищук Н.Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України / Н.Ю. Онищук // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – 2011. – Вип. 22. – С. 192–202.
14. Оніщик Ю.В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства / Ю.В. Оніщик // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Випуск 1. Том 2. – С. 66–69.
15. Роздайбіда А.В. Податкове правопорушення як підстава адміністративної відповідальності : автореф. дис... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.В. Роздайбіда; Академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2003. – 17 с.

В статье представлены концептуальные основы (концепция и инструментарий) диагностики формирования и использования прибыли предприятия с учетом ответственности руководителя за нарушение национального налогового законодательства. Раскрыты прикладные аспекты юридической ответственности руководителя предприятия за нарушение налогового законодательства.

Ключевые слова: предприятие, прибыль, руководитель, экономическая диагностика, налоговое законодательство, налоговое регулирование, юридическая ответственность.

The article presents the conceptual framework (concept and tools) of diagnostics of formation and use of profit of the enterprise subject to the liability of the executive for violations of national tax legislation. Reveals applied aspects of legal responsibility of the executive for violation of tax legislation.

Key words: enterprise, profit, executive, economic diagnostics, tax legislation, tax regulation, legal responsibility.

