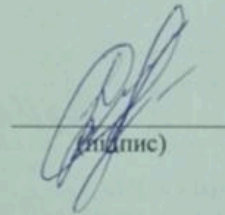


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА
на тему: «Податкове консультування у вітчизняній практиці: особливості
становлення та перспективи розвитку»

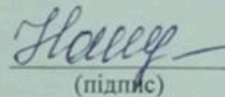
Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМП-21-1,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»



(підпис)

Станіславчук
Катерина
Валеріївна

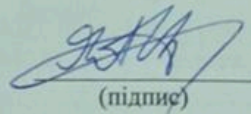
/ Науковий керівник



(підпис)

Прокопенко Ірина
Адольфівна,
к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної
програми

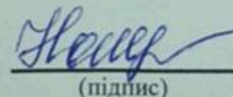


(підпис)

Ізмайлов Ярослав
Олексійович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

В.о. завідувача кафедри
фіскального адміністрування



(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 11 20.01.2023 Груш
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.2023 Груш
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 78/С/4 03.02.2023 Груш
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис] Романов І.Л.
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: Груш Іванишина О.С.
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] Ізмайлов Я.О.
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] Панура Ю.В.
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: Груш Яруш М.В.
(підпис) (ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30		20	Грокопенко І.А. Носсу
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10		9	
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5		5	
4. Рецензент	від 0 до 5		4	
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50		38	
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	7		Романов І.І. Валентина О.С. Григор'єв Я.О. Памура Ю.В. Ярун М.В.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	3		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	23		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	7		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	40		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	78		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
78	C	4 (добре)	03.02.2023	Романов І.І. Валентина О.С. Григор'єв Я.О. Памура Ю.В. Ярун М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

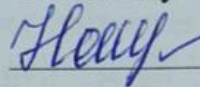
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Податкове консультування»

Затверджую

В.о. завідувача кафедри

 Іванишина О.С.

«29» 10 2021

**Завдання на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти**

Станіславчук Катерині Валеріївні

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

«Податкове консультування у вітчизняній практиці: особливості становлення та перспективи розвитку»

2. Затверджена наказом ректора від від 26.01.2022 № 115, від 06.09.2022 № 815

3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023

4. Цільова установка дослідження: особливості становлення та перспективи розвитку податково консультування.

Мета роботи – вивчення теоретичних засад розвитку та функціонування податкового консультування та визначення напрямків його удосконалення для перспективного розвитку ринку консалтингових послуг України у контексті загальноєвропейський тенденцій.

Об'єкт дослідження – відносини між платниками та консалтинговими компаніями України.

Предмет дослідження – теоретико-організаційні та практичні засади становлення та розвитку податкового консультування.

Вихідні дані до роботи фінансова та податкова звітність ТОВ «Укрнафта», сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 2 таблиці, 4 рисунки.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань за кожним розділом)

Розділ 1. Становлення та теоретико-організаційні засади податкового консультування

1.1. Передумови виникнення та розвитку податкового консультування.

1.2. Види та напрямки податкового консалтингу.

1.3. Організація надання консультаційних послуг суб'єктами незалежного податкового консультування.

Розділ 2. Роль податкового консультування в фінансовій-господарській діяльності суб'єктів господарювання (на прикладі ПАТ «Укрнафта»)

2.1 Аналіз фінансового стану ПАТ «Укрнафта».

2.2 ПАТ «Укрнафта» як найбільш платник податків України.

2.3 Роль податкового консалтингу на підприємствах нафтовидобувної галузі України.

Розділ 3. Проблеми та перспективи розвитку податкового консультування в Україні

3.1 Проблеми ринку податкового консультування в Україні.

3.2 Перспективи розвитку ринку консалтингових послуг в сфері оподаткування України на прикладі досвіду Польщі.

7. Календарний план виконання роботи

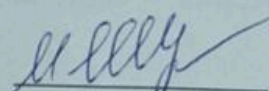
№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	18.10.21	18.10.21
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	31.10.21	31.10.21
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	12.11.21	12.11.21
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	11.02.22	11.02.22
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	20.05.22	20.05.22
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	21.11.22
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14.12.22
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	24.01.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	19.12.22	19.12.22
10.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.23	26.01.23
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	30.01.23	30.01.23
12.	Попередній захист роботи	22-23.01.23	22-23.01.23
13.	Захист дипломної роботи	02-03.02.23	02-03.02.23

Дата видачі завдання «31» жовтня 2021

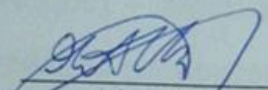
8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

10. Керівник освітньо-професійної програми

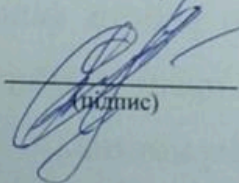
11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти


(підпис)

Прокопенко І.А.
(прізвище, ініціали)


(підпис)

Ізмайлов Я.О.
(прізвище, ініціали)


(підпис)

Станіславчук К.В.

АНОТАЦІЯ

Податкове консультування у вітчизняній практиці: особливості становлення та перспективи розвитку

Метою дипломної роботи є вивчення теоретичних засад розвитку та функціонування податкового консультування та визначення напрямків його удосконалення для перспективного розвитку ринку консалтингових послуг України у контексті загальноєвропейський тенденцій.

Завданнями роботи є: розкрити передумови виникнення та розвитку податкового консультування; вивчити види та напрямки податкового консалтингу; охарактеризувати організацію надання консультаційних послуг суб'єктами незалежного податкового консультування; проаналізувати фінансовий стан ПАТ «Укрнафта»; визначити оптимізацію оподаткування ПАТ «Укрнафта» в контексті податкового консультування; вивчити переваги використання консультаційних послуг у сфері оподаткування для ПАТ «Укрнафта»; розглянути проблеми ринку податкового консультування в Україні; виокремити перспективи розвитку ринку консалтингових послуг України у контексті загальноєвропейський тенденцій.

Об'єкт дослідження – відносини між платниками та консалтинговими компаніями України.

Предмет дослідження – теоретико-організаційні та практичні засади становлення та розвитку податкового консультування.

За результатами дослідження сформульовані висновки щодо напрямків удосконалення ефективного функціонування податкового консультування в Україні.

Одержані результати можуть бути використані в процесі консультаційних послуг у сфері податків і зборів.

Дипломна робота містить 72 сторінки, 2 таблиці, 4 рисунки, список використаних джерел із 26 найменувань.

Ключові слова: податкове консультування, консалтинг, податкове планування, договір про надання консультаційних послуг, сплата податків.

Рік виконання дипломної роботи – 2022.

Рік захисту роботи – 2023.

ANNOTATION

Tax consulting in domestic practice: peculiarities of formation and development prospects

The purpose of the thesis is to study the theoretical foundations of the development and functioning of tax consulting and to determine the directions of its improvement for the perspective development of the market of consulting services of Ukraine in the context of pan-European trends.

The tasks of the work are: reveal the prerequisites for the emergence and development of tax consulting; to study the types and areas of tax consulting; describe the organization of the provision of consulting services by independent tax consulting entities; to analyze the financial condition of PJSC "Ukrnafta"; determine the optimization of taxation of PJSC "Ukrnafta" in the context of tax consulting; to study the advantages of using consulting services in the field of taxation for Ukrnafta PJSC; consider the problems of the tax consulting market in Ukraine; to single out prospects for the development of the consulting services market of Ukraine in the context of pan-European trends.

The object of relations between payers and consulting companies of Ukraine.

The subject theoretical, organizational and practical foundations of formation and development of tax consulting.

According to the results of the study, conclusions regarding directions for improving the effective functioning of tax consulting in Ukraine.

The obtained results can be used in the process of consulting services in the field of taxes and fees.

Thesis contains 72 pages, 2 tables, 4 figures, a list of used sources of 26 titles.

Key words: tax consulting, consulting, tax planning, agreement on the provision of consulting services, tax payment.

The year of completion of the thesis is 2022.

Year of protection of work - 2023.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. СТАНОВЛЕННЯ ТА ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ	11
1.1. Передумови виникнення та розвитку податкового консультування	11
1.2. Види та напрямки податкового консалтингу	17
1.3. Організація надання консультаційних послуг суб'єктами незалежного податкового консультування	19
РОЗДІЛ 2. РОЛЬ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В ФІНАНСОВІЙ-ГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ (НА ПРИКЛАДІ ПАТ «УКРНАФТА»)	27
2.1. Аналіз фінансового стану ПАТ «Укрнафта»	27
2.2. ПАТ «Укрнафта» як найбільш платник податків України	34
2.3. Роль податкового консалтингу на підприємствах нафтовидобувної галузі України	38
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ	47
3.1. Проблеми ринку податкового консультування в Україні	47
3.2. Перспективи розвитку ринку консалтингових послуг в сфері оподаткування України на прикладі досвіду Польщі	50
ВИСНОВКИ	66
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	70
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Масштабні реформи системи оподаткування мало різні наслідки для організації податкових відносин між органами ДПС та платниками податків. З одного боку, актуалізовано й законодавчо закріплено методи, правила та процедури нарахування та здійснення податкових платежів, із іншого – платники податків двояко інтерпретують положення законодавчого регулювання, намагаючись знайти «нішу» для маніпулювання із податковими розрахунками. Така ситуація спричиняє проблемні питання для обох сторін податкових відносин: знижується частка дохідної частини бюджетів, що позначається на суспільно-економічному розвитку держави, та ускладнюється процес ведення діяльності суб'єктами господарювання, що гальмує сталий розвиток підприємництва.

Сучасна наука демонструє чимало детальних досліджень учених в аспекті розвитку процедур, принципів та методів нарахування та сплати податкових платежів. Зокрема, науковцями досліджено потребу й можливості внутрішнього управлінського консультування, узагальнено теоретичні та методичні засади функціонування інституту податкового консультування, обґрунтовано різні моделі професійних компетенцій податкового консультанта, опрацьовано особливості державного регулювання податкового консультування у зарубіжній та вітчизняній практиці, запропоновано стратегічні й тактичні заходи підвищення ефективності податкового консультування для України із урахуванням вітчизняних реалій та зарубіжного досвіду, визначено пропозиції щодо удосконалення чинного податкового законодавства, визначено особливості формування податкового планування для цілей оптимізації оподаткування, окреслено потребу розвитку інституту податкового консультування.

Однак перманентність реформ та змін на законодавчому рівні в сфері податкових відносин зумовлює потребу більш детального розгляду питання розвитку системи оподаткування, на чому акцентовано увагу науковців та

фахівців.

Податкове консультування в Україні не має відповідного законодавчого підґрунтя, а тому здійснюється за положеннями, правилами та методами, які не визнані правовим інститутом як достатні із точки зору нормативно-правової бази. Це порушує виникнення багато проблемних питань і ситуацій, що можуть трактуватися двояко: як суб'єктивний та об'єктивний інструментарій управління податковими платежами. Податкове консультування визнано важливим потенціалом до позитивних зрушень у податковому реформуванні. Адже його значення зростає в умовах модернізації національної економіки, так як реальною є можливість підвищити податкову культуру та сприятиме покращенню взаємовідносин між суб'єктами впливу та платниками податкових платежів. Саме безапеляційний позитивний вплив податкового консультування як сервісу обслуговування платників платежів зумовлює актуальність розвитку його базових засад та положень, на яких ґрунтується надання рекомендацій платникам податків.

Достатня кількість наукових публікацій не гарантує остаточного вирішення питання щодо організації та функціонування податкового консультування. Завдяки відповідним податковим консультаціям платник податкових платежів має можливість оптимізувати податкові платежі відповідно до власних потреб, при цьому не порушуючи законодавчі положення та належним чином виконуючи свій податковий обов'язок щодо суспільно-економічного розвитку держави.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Серед зарубіжних учених-економістів дослідження яких присвячені цій проблематиці, слід виділити наступних дослідників-фахівців податкового консультування: Д. Черник, О. Болтенко, Р. Буссе, Т. Михалик. У вітчизняних профільних дослідженнях дану проблематику вивчали наступні вчені: І. Сисоєва, О. Смірнова, Л. Рубаненко, Т. Тучак, Ф. Ткачик.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є вивчення теоретичних засад розвитку та функціонування податкового консультування

та визначення напрямків його удосконалення для перспективного розвитку ринку консалтингових послуг України у контексті загальноєвропейський тенденцій.

Відповідно до мети дослідження у дипломній роботі поставлено й виконано такі завдання:

- розкрити передумови виникнення та розвитку податкового консультування;
- вивчити види та напрямки податкового консалтингу;
- охарактеризувати організацію надання консультаційних послуг суб'єктами незалежного податкового консультування;
- проаналізувати фінансовий стан ПАТ «Укрнафта»;
- визначити оптимізацію оподаткування ПАТ «Укрнафта» в контексті податкового консультування;
- вивчити переваги використання консультаційних послуг у сфері оподаткування для ПАТ «Укрнафта»;
- розглянути проблеми ринку податкового консультування в Україні;
- виокремити перспективи розвитку ринку консалтингових послуг України у контексті загальноєвропейський тенденцій.

База дослідження - ПАТ «Укрнафта».

Об'єкт дослідження - відносини між платниками та консалтинговими компаніями України.

Предмет дослідження – теоретико-організаційні та практичні засади становлення та розвитку податкового консультування.

Методи дослідження. Теоретичні основи дослідження сформували наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних вчених. Дослідження виконане з використанням як загальнонаукових, так й спеціальних методів, зокрема: історико-логічного методу (дослідження передумов розвитку й становлення податкового консультування); методу аналізу і синтезу (дослідження сутності податкового консультування, процесів розвитку вітчизняного ринку податкових консультантів); методів системно-

структурного аналізу (дослідження функціонування податкового консультування та законодавчого регулювання податкового консультування); методу порівнянь (визначення основних відмінностей між системою регулювання податкового консультування в Польщі та Україною).

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що представлені напрямки удосконалення оцінки ефективного функціонування інституту податкового консультування в Україні можуть бути використані в:

- освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Організація і методика податкового консультування», «Організація податкового консультування в зарубіжних країнах», а також підготовки лекцій і навчальних посібників з цих дисциплін;

- науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок щодо проблематики дослідження.

- в практичній діяльності підприємствами при моніторингу рівня податкового навантаження в умовах невизначеності та ризику.

Інформаційною базою дослідження є Податковий кодекс України, законопроект «Про податкове консультування»; праці вітчизняних і зарубіжних науковців; інформаційні ресурси мережі Інтернет; фінансова звітність ПАТ «Укрнафта».

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи – 72 сторінки друкованого тексту. Робота містить **2 таблиці, 4 рисунки та 3** додатки. Список використаних джерел налічує 26 найменувань.

РОЗДІЛ 1.

СТАНОВЛЕННЯ ТА ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

1.1. Передумови виникнення та розвитку податкового консультування

На сучасному етапі економіка та її розвиток потерпають від багатьох проблем, одним із яких є нестабільність чинного податкового законодавства. Часті зміни і доповнення у питаннях сучасного оподаткування, котрі спрямовані, здається, на спрощення процедури адміністрування податкових платежів, навпаки, додають нових проблем. Деякі з таких змін, наприклад, можуть не відповідати принципу стабільності і доступності чи бути не до кінця зрозумілими громадянам чи суб'єктам підприємницької діяльності [10]. Через це податковий консалтинг відіграє важливу роль для розвитку і функціонуванні підприємств в Україні.

Процес податкового консультування передбачає, зазвичай, спільну діяльність консультанта і замовника із метою вирішення задач та здійснення бажаних змін у бізнесі. Від того, наскільки раціонально буде побудований цей процес, залежать якості змін нововведень, які відбуваються, рівень досягнення необхідної ефективності для організації, результативність використання ресурсів і в кінцевому підсумку успішність співробітництва обох сторін. Підвищення податкової культури суспільства нині є одним із нагальних напрямків державної податкової політики багатьох високорозвинених держав, що знову ж підтверджує важливість перспективного розвитку ринку податкового консультування в Україні.

Податкові консультації є інструментом, що дає змогу суттєво скоротити підстави для адміністративних й судових спорів між платниками податкових платежів та контролюючими органами, так як усуває можливість неоднозначного трактування окремих норм і положень податкового

законодавства [12]. У сучасному світі надання консультаційних послуг перетворилося на технологічний та організаційний бізнес, без якого сьогодні практично неможливе нормальне функціонування ринку різних видів господарської діяльності. Однак той факт, що податкове консультування для України є новим, є однією з головних причин виникнення багатьох проблем на шляху його розвитку та функціонування в Україні.

Потреба в консультуванні серед СГД зростає дуже швидкими темпами, податкове консультування стає все більш затребуваним у платників податкових платежів, так як консультування у професіонала в сфері оподаткування дає можливість зменшити, не порушуючи чинне законодавство, нарахування податкових платежів, знизити ризики неправильного і несвоєчасного обчислення його сплати, захистити себе від додаткових збитків, які пов'язані із податковими санкціями й й поліпшити кінцеві результати своєї діяльності.

Є зрозумілим той факт, що для платників податкових платежів виникає найбільше складнощів у тому, що велика кількість нормативно-правових документів складні для сприйняття людиною, яка не має профільної освіти та не спеціалізована у питаннях оподаткування. Не володіючи знаннями у сфері податкового права, громадяни можуть здійснювати дії, котрі кваліфікуються як податкове правопорушення. Інформація із різних джерел часто не тільки буває складною для сприйняття, а може містити безліч протиріч. Виникає потреба «адаптованого читання», яку й може забезпечити кваліфікований податковий радник.

В умовах сучасної нестабільності економічної ситуації як в світі, так і в Україні зокрема, будь-яке підприємство, яке прагне до максимізації прибутку, стикається з потребою планування і регулювання доходів і витрат. Податковий радник, зможе запропонувати законні податкові схеми, проаналізувати їхню ефективність, оцінити можливі ризики із метою оптимізації оподаткування й розвитку СГД [15]. Вирішення проблем замовника потребує від консультанта знань норм громадянського,

адміністративного, податкового, трудового та кримінального законодавств.

При цьому важливо пов'язати інтереси бізнесу, які спрямовані на отримання конкурентних переваг, із чинною системою оподаткування на основі максимального використання усіх видів законодавства, законодавчих пільг і преференцій, що дають можливість підприємництву безперешкодно існувати, не виходячи за межі правового поля.

Варто зауважити, що хибною думкою багатьох платників податків і консультантів з податків і зборів є те, що проведення такої роботи є одноразовою акцією. Насправді вона має бути систематичною та підтримуватися податковими радниками, оскільки законодавство і бізнес-середовище постійно змінюються, тому консультантам потрібно тримати пильність щодо змін та швидко коригувати розроблену стратегію.

Стратегія – це тільки початок. Після цього потрібно запустити стратегію на рівні конкретних виконавців. Це довготривала і клопітка робота, що включає розроблення посадових інструкцій, регламентів, правил та інших елементів системи доведення стратегії до свідомості конкретних працівників.

Слід зазначити, що на сучасному етапі зміст податкового консультування, його організаційні принципи, функціональні можливості дослідження вітчизняними фахівцями та вченими не на достатньому рівні. На законодавчому рівні поняття податкової консультації зустрічається у розділі II Податкового кодексу України (ПКУ) «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)». Статті 52, 53 глави III «Податкові консультації» містять норми, що визначають порядок надання податкових консультацій органами ДПС, а також наслідки їхнього застосування для платників податків. Так в ПКУ зазначено, що «податкове консультування тлумачиться як допомога контролюючого органу визначеному платнику податків щодо практичного використання певної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків або зборів, контроль над справлянням яких покладено на такий контролюючий орган» [1]. Отже, ПКУ фактично зводить поняття податкової консультації до тлумачення окремих

норм податкового законодавства та наголошує на безоплатному характері податкового консультування, що може надавати лише податковий орган.

Тучак Т. зазначає, що «більшість дослідників податковий консалтинг розглядає як вид послуги, яка надається в межах професійної діяльності незалежних фахівців, котрі володіють знаннями у сфері оподаткування. Але варто зауважити, що відомості сутності податкового консультування виключно до форми послуги, яка надається спеціалістами на договірній основі, скорочує функціональні можливості процесу консультування і його економічний зміст, який може бути представлений як забезпечення раціонального вибору стратегії поведінки платника податку.

Влучно зазначити, що податкове консультування є різновид професійної діяльності, фундаментом якого є надання консультації особі, яка має у цьому потребу, сприяння відповідному виконанню платниками податків податкових зобов'язань, підвищення рівня податкової культури, справедливе застосування законодавства, зменшення адміністративного навантаження для платників» [19]. Платники податкових платежів мають враховувати всі фінансово-економічні та правові чинники, за яких у нагоді стануть їхні податкові радники. Економічний аналіз відносин, що виникають під час прийняття рішень про виконання податкового обов'язку, порядку та умов розрахунку податкових платежів, застосування податкових пільг і методів оптимізації, дає можливість зробити висновок про те, що зараз платник податку діє виходячи із необхідності спостереження балансу доходів і витрат, як уже було зазначено раніше. Прийняття СГД рішення про ухилення від сплати податків чи мінімізації зобов'язань приймається у разі, якщо очікувані вигоди перевищують потенційні витрати. Навпаки, діючи правильно, платник може піти на перевищення допустимого законом рівня податкових зобов'язань добровільно, виключаючи для себе ризики неоднозначного тлумачення норм податкового законодавства, котрі містять негативний потенціал податкових конфліктів і спорів.

Мінливість норм податкового законодавства, його внутрішні протиріччя,

недостатня визначеність та обмежена раціональність установлених правил стримують прийняття платником певних рішень із оподаткування і активізують пошук таких заходів підтримки, які дали б можливість забезпечити впевненість у правильності вибору, що й забезпечують послуги податкових радників [10].

Дерманська Л. зазначає, що «сучасне визначення податкового консультування базується на розумінні його ролі в податкових відносинах як значного, самостійного елементу, необхідність якого посилюється в процесі вдосконалення умов застосування податкового законодавства, забезпечення реалізації базових принципів оподаткування з урахуванням інтересів усіх сторін відносин зі стягнення податків.

В Україні податковий консалтинг почав розвиватися разом з ускладненням податкової системи, тобто з часів незалежності України.

Передумовами податкового консалтингу в Україні є наступні фактори:

- складність податкової системи України;
- часті зміни податкового законодавства;
- суперечливість та неоднозначне трактування окремих його норм;
- значний вплив податків на фінансовий результат юридичних та фізичних осіб (податкові ризики)» [10].

В Україні податковий консалтинг розвивається достатньо стихійно. Наразі законодавчого врегулювання здійснення податкового консалтингу немає діючих, оскільки не прийнято жодного нормативно-правового акту, що регламентують таку діяльність. Сьогодні в Україні податковий консалтинг як окремий професійний вид діяльності достатньо невизначений. Початок розвитку податкового консультування можна пов'язати зі створенням у 2001 році Спілки податкових консультантів України (СПКУ). У 2004 році за поданням Спілки Міністерством праці України в класифікаторі професій було введено професію «Консультанта з податків і зборів» та затверджені кваліфікаційні вимоги. В 2008 році подано на розгляд до Верховної Ради України проект Закону «Про податкове консультування», який наразі не

пройшов жодного читання. У 2013 році було створено Палата податкових консультантів України (ППКУ), яка також є громадською організацією.

Сьогодні кількість вищих навчальних закладів, які готують фахівців у сфері оподаткування в Україні є близько двадцяти.

Варто наголосити, що законодавча база з податкового консультування формується протягом багатьох років, проте закон «Про податкове консультування» так і залишається законопроектом. Відповідно до норм закону суть податкового консультування розглядається «як тип професійної діяльності стосовно надання платних консультованих послуг, слугування відповідному виконанню платниками податків, зборів, податковими агентами та іншими особами обов'язків, які передбачені законодавством про податки та збори» [2]. У цьому визначенні є намагання виділити податкове консультування в особливу галузь й зробити акцент на дотриманні чинного законодавства з питань оподаткування.

Таким чином, податкове консультування не можна інтерпретувати виключно як допомогу у організації нарахування, оптимізації та здійснення податкових розрахунків. Суть податкового консультування є більш складною й багатогранною – це інноваційний сервіс із обслуговування податкових відносин і гнучка система управління податковими платежами, що включає побудову інтегрованої моделі оподаткування із урахуванням специфіки діяльності СГД та формуванням інструментарію ризик-менеджменту, що передбачає розвиток ключових компетенцій підприємства, які визначають якісні параметри професійного забезпечення управління.

Переваги податкового консультування безумовні – «...можливість розробки та впровадження рішень, спрямованих на підвищення рівня безпеки активів тих юридичних та фізичних осіб, які використовують такі послуги, отримання практичних рекомендацій і пропозицій, спрямованих на мінімізацію виявлених (існуючих) або потенційних (прихованих) податкових та юридичних ризиків та помилок, врегулювання спірних ситуацій та питань за результатами перевірок податкових та інших контролюючих органів,

розробка податкових стратегій з урахування специфіки діяльності підприємства та напрямів його розвитку» [4].

Необхідність в податковому консультуванні не виникла стихійно. Адже затребуваність послуги ділового консультування щодо податкових платежів та розрахунків пояснюється інтересами як підприємства, так і контролюючих органів, так як доступним без порушення законодавства став сервіс зниження податкового тиску на суб'єктів підприємницької діяльності, керуючись об'єктивними та реальними чинниками й обставинами, що дозволяє налагодити систему оподаткування, при цьому уникаючи податкових санкцій.

Податковий радник забезпечує «адаптивну інтерпретацію» низки нормативно-правових та законодавчих актів щодо податкових платежів із пропозицією законних податкових схем із їхнього обслуговуванням відповідно до потреби зниження ризиків на шляху оптимізації системи оподаткування й розвитку як інструмента регулювання зобов'язання зі сплати податкових платежів.

1.2. Види та напрямки податкового консалтингу

Сьогодні провідні консалтингові компанії надають широкий спектр типових консультаційних послуг у сфері податків і зборів. Розглянемо їх детально:

Ведення бухгалтерського обліку.

Стандартні послуги із ведення бухгалтерського обліку включають ведення бухгалтерського обліку відповідно до українських стандартів (П(С)БО), а також (за бажанням замовника) згідно із Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Крім того, до ведення бухгалтерського обліку можуть відноситись послуги, які пов'язані із підготовкою фінансової звітності по закриттю фінансового року та підготовкою обов'язкових статистичних звітів, проведення початкового

налаштування системи бухгалтерського обліку для щойно зареєстрованих підприємств та представництв, розробка плану рахунків тощо.

Додаткові послуги із бухгалтерського обліку включають в себе:

- збір та отримання бухгалтерських документів від третіх осіб;
- підготовку первинної документації;
- підготовку платіжних доручень у системах онлайн-банкінгу

підприємств та комунікація із банківськими установами.

Корпоративний облік

Послуги із підготовки внутрішньої корпоративної звітності включають надання місячних чи річних звітів для цілей групи. Як правило, зразки подібних звітів надаються замовникам, проте за запитом можлива розробка індивідуальної форми звіту.

Підготовка декларацій

Даний вид послуг включає підготовку розрахунків з різних податків за визначений податковий період та складання проєктів звітів. У рамках даного виду послуг податкові радники також можуть проводити періодичні перевірки правильності складання декларацій (як до їх подання до податкових органів, так і після).

Податковий консультант може допомогти виявити потенційні податкові ризики, а також порадити, які дії необхідні для їх мінімізації. Також можлива допомога у визначенні можливостей податкового планування із метою зменшення податкових витрат.

Послуги з розрахунку заробітної плати

Послуги включають розрахунок заробітної плати працівників, підготовку відомостей на виплату заробітної плати, а також розрахунок податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, із урахуванням бонусів, додатково відпрацьованого часу, відпускних та лікарняних виплат, складання звітів, розрахункових листків для працівників, підготовки довідок про заробітну плату та нарахований дохід.

Консультавання щодо оптимізації фінансової функції компаній

Даний вид послуг передбачає розробку ефективної фінансової функції підприємства із урахуванням особливостей її бізнес-процесів та вимог до звітності з точки зору чинного податкового законодавства. Податковий радник допомагає підприємству розробити та впровадити податкову стратегію, а також системи податкового обліку та контролю (наприклад, інтегрування податкового обліку за єдиною методологією, створення організаційної структури податкової функції та визначення ролей та повноважень серед працівників підрозділів, розробка систем податкового планування тощо).

Інші послуги

Допомога у вирішенні питань методологічного характеру в бухгалтерському обліку;

Надання консультацій з питань бухгалтерського обліку, а також щодо інтерпретації законодавства по бухгалтерському обліку; допомога у підборі персоналу у відділ бухгалтерського та податкового обліку; відновлення бухгалтерського обліку за попередні періоди; представлення інтересів Компанії перед податковими органами у випадку камеральних чи виїзних перевірок, за запитом.

1.3. Організація надання консультаційних послуг суб'єктами незалежного податкового консультування

Суб'єктами зовнішнього незалежного податкового консультування можуть бути як юридичні особи (консалтингові, аудиторські, юридичні та інші компанії) так і фізичні особи, що провадять незалежну професійну діяльність чи ж зареєстровані підприємцями. Особливістю професійної діяльності таких суб'єктів є саморегулювання, проте це законодавчо не встановлено. Оскільки не затверджено Закон України «Про податкове консультування в Україні» [2], то відсутні стандарти, які встановлюють певні правила, процедури, принципи, норми незалежного податкового консультування, вимоги до податкових радників та інше. Однак не можна однозначно стверджувати, що

відсутність закону, який регулює податкове законодавство та призводить до хаосу. Багато та методичних питань організаційних вирішують громадські об'єднання. Крім того, збільшення попиту на послуги податкових радників сприяє саморегулюванню й розвитку такої підприємницької діяльності.

Незалежний податковий консультант виступає в ролі кваліфікованого посередника між податковим органом й платником податків. На відміну від надання податкових консультацій ДПС України перелік послуг незалежного податкового консультування значно ширший: від роз'яснення норм чинного податкового законодавства, податкового планування до комплексного податкового обслуговування клієнтів, що включає ведення бухгалтерського та податкового обліків, представництво інтересів клієнта в податкових, судових та правоохоронних органах. Тобто, податкові радники пропонують своїм замовникам послуги, котрі допомагають їм своєчасно та якісно виконати свої податкові зобов'язання.

В процесі зовнішнього незалежного податкового консультування податковий радник надає консультацію платнику податків із проблемного питання. Для цього податковому раднику потрібно проаналізувати і зрозуміти як саму проблему, що виникла перед замовником, так і можливі наслідки її вирішення. Тобто, консультант з податків і зборів повинен допомогти розробити найбільш корисні рішення та оцінити наслідки таких рішень. Проте податковий радник не може відповідати за кінцевий результат, який буде отриманий при реалізації рішення. Адже замовник, отримавши консультацію, має право чи скористатися нею, або зовсім відкинути пропозиції і не використовувати його в своїй діяльності.

Незалежне податкове консультування можна визначити як вид підприємницької діяльності із надання замовнику на платній основі послуг, що сприяють належному виконанню платниками податкових обов'язків.

Особами, які професійно надають послуги податкового консультування, можуть бути не лише консультанти з податків і зборів, а й юристи, аудитори, професійні бухгалтери, що володіють необхідними юридичними і

економічними знаннями.

Потрібно також розуміти, що консультаційна діяльність із податкового консультування може бути основною, якщо компанія надає лише консультаційні послуги, чи супутніми послугами, що надаються, наприклад, аудиторською фірмою.

Перед замовниками послуг податкового консультування передусім стоїть питання вибору суб'єкта податкового консультування. При цьому слід враховувати імідж консалтингової компанії чи податкового консультанта, професійну компетентність, письмові або усні відгуки, вартість консультаційних послуг, дотримання етичних норм та інші критерії.

Процес податкового консультування передбачає спільну діяльність консультанта з податків і зборів і замовника із метою вирішення проблем замовника. Від того, наскільки раціонально буде побудований процес, залежить якість очікуваних результатів й загалом успішність співпраці сторін. Цей процес має початок і закінчення. Процес консультування зручно розглядати у розрізі окремих стадій, але потрібно чітко усвідомлювати, що зміст кожної стадії може різнитись залежно від особливостей досліджуваного питання, моделей консультування тощо. Найбільш типовою є наступна послідовність:

I. Організаційно-підготовча стадія. Перш ніж проводити зустрічі зі консультантами замовнику потрібно усвідомити наявність проблеми та необхідності її вирішення. Стадія підготовки включає: перші контакти, попереднє обговорення сторонами проблеми й шляхів її вирішення, визначення завдань для податкового консультанта, досягнення сторонами згоди про співпрацю із метою більш детального вивчення проблеми та пошуку оптимальних шляхів її вирішення, підготовку плану роботи на підставі попереднього аналізу проблеми, переговори та заключення договору .

II. Стадія дослідження. Початковою метою цієї стадії є детальне і глибоке вивчення проблеми, що стоїть перед замовником; виявлення факторів, що впливають на проблему; збір, обробка й підготовка необхідної інформації

для прийняття рішення щодо розв'язання проблеми клієнта. У консультанта податків постійно існує ризик прийняти неправильне рішення під впливом різноманітних факторів, пропустити суттєву інформацію та інше. Уникнути цього допоможуть професійні знання, досвід, вміння аналізувати.

Ця стадія включає також вироблення альтернативних рішень та їхню оцінку, розробку плану здійснення змін та подання пропозицій замовнику для ухвалення остаточного рішення. Важливо розробити стратегію та тактику змін, план-графік робіт чи послідовність дій щодо вирішення проблеми, а також правила, процедури, регламенти, бюджети та іншу організаційно-нормативну документацію.

III. Завершальна стадія (результативна). На цій стадії проводяться заходи щодо рішення проблеми відповідно до плану-графіка робіт, організаційно-нормативної документації; передаються інструментарій та методики, забезпечується їхнє використання; коригуються в разі потреби рішення, рекомендації, пропозиції, план дій тощо; здійснюється контроль за виконанням проекту й досягненням необхідних результатів. На завершальній фазі відбувається оцінка зробленого і порівняння фактично отриманих результатів із бажаними, аналіз масштабів відхилень та причин їхнього виникнення. Здійснюється розробка додаткових коригувальних заходів та їх здійснення в разі потреби.

Зміст процесу податкового консультування на усіх трьох стадіях залежний від моделей податкового консультування. Моделі податкового консультування досить детально дослідив у своїй праці Ткачик Ф. [18] виділяє наступні моделі консультування:

1) «Експертна модель консультування. За даної моделі завдання клієнта полягає у забезпеченні консультанта усією необхідною інформацією, а роль консультанта зводиться до інформування та роз'яснення клієнту суті норм, правил і процедур щодо відповідного питання, що діють в податковому законодавстві. При експертній моделі консультант не бере участі ні в діагностиці проблеми, ні у впровадженні рішень, а відповідає лише за етап

розробки та прийняття рішення. Модель називається експертною, оскільки застосовується в тих випадках, коли від консультанта клієнту потрібно тільки його компетенція, тобто консультант виступає в ролі експерта з проблеми клієнта. Не беручи безпосередньої участі в діагностиці, консультант в даному випадку керується в основному фактами, які йому надає клієнт, і баченням проблеми останнім. До переваг експертної моделі автор відносить економічність щодо тимчасових витрат як для клієнта, так і для консультанта, до недоліків – обмеженість консультанта тими вибічковими фактами, які надав йому клієнт, а також відсутність гарантій того, що клієнт правильно зрозумів і вірно реалізував усі рекомендації консультанта.

2) *Проектна модель консультування.* За даної моделі податковий консультант тільки пропонує і виробляє рішення; допомога клієнту полягає в аналізі та визначенні його проблем, передачі своїх теоретичних і практичних знань. Завданням клієнта є надання необхідної інформації консультанту для визначення проблеми, а також впровадження розроблених і прийнятих консультантом рішень. Роль консультанта: організація та управління процесами збору інформації та її аналізу; розробка, обговорення та прийняття рішень; вибір форм індивідуальної і групової роботи в рамках консультаційних проектів, управління груповою роботою; розробка і впровадження способів збору і обробки висловлених ідей, оцінок, суджень, пропозицій, представлення результатів проектування. У цій моделі консультант бере на себе відповідальність за діагностику і розробку рішень, але не бере участі в етапі реалізації, передаючи відповідальність за цей етап клієнту. Тобто консультант виступає в ролі розробника проекту. Ця модель використовується для тих рішень, реалізація яких досить проста у виконанні, не вимагає серйозних коригувань в ході виконання і особливої компетенції виконавців. Перевага цієї моделі полягає в тому, що в консультанта є можливість детальної діагностики проблеми. Однак, як і в експертній моделі, з ряду недоліків є ймовірність того, що клієнт не досить добре зрозуміє запропонований консультантом варіант і йому може не вистачити певних

ресурсів, у тому числі і компетенції, щоб правильно реалізувати рішення.

3) *Процесна модель податкового консультування.* В процесі надання консультаційних послуг клієнт активно взаємодіє з консультантом в рамках заходів і процедур, запропонованих консультантом, висловлює свої ідеї, міркування, пропозиції, спільно з консультантом здійснює аналіз проблем і приймає рішення на всіх етапах проекту. У цій моделі клієнт і консультант спільно працюють протягом всього процесу консультування, тому при описі цієї моделі можна не робити відмінності між консультантом і клієнтом, а розглядати їх як членів однієї команди, яка працює над вирішенням проблеми. Процесну модель доцільно використовувати у великих проектах з податкового консультування, особливо, якщо прийняті рішення тягнуть за собою серйозні зміни для організації. Перевагою процесної моделі є те, що на всіх етапах консультант і клієнт користуються ресурсами один одного. На етапі діагностики консультант використовує досвід клієнта, його знання ситуації, а клієнт в свою чергу на етапі реалізації користується компетенцією консультанта. При цьому клієнт набагато краще розуміє і приймає пропонуване рішення, оскільки сам бере безпосередню участь у його розробці та впровадженні. Негативною стороною процесної моделі є великі часові, фізичні та фінансові витрати клієнта.

4) *Навчальна модель консультування.* Роль клієнта полягає у формуванні запиту на навчання, усвідомленні вибору цілей, програми та форми навчання, формуванні навчальних груп. Роль консультанта зводиться до надання як теоретичної, так і практичної інформації з відповідної проблематики у формі лекцій, семінарських занять, тренінгів, ділових ігор, роздаткових та презентаційних матеріалів, формування переліку рекомендованої літератури, розробки навчально-практичних посібників, «кейсів» тощо. В процесі навчальної моделі податковий консультант підготовлює базис для виникнення ідей, а також передає прийоми і способи вирішення завдань. Перевагою даної моделі може слугувати ґрунтовний підхід до виявлення окресленої

проблематики, недоліком – домінування не завжди апробованих теоретичних домінант» [18].

Окремо зупинимось на питанні заключення договору із надання послуг податкового консультування. У цивільному законодавстві України відсутнє поняття договору про надання консультаційних послуг, проте Цивільний кодекс України (ЦКУ) визначає поняття договору про надання послуг. Відповідно до ЦКУ за договором про надання послуг одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається у процесі вчинення певної дії чи здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором.

Глава 63 Цивільного кодексу України не містить спеціальних норм про істотні умови договору про надання послуг, зокрема консультаційних.

Відповідно до ст. 638 ЦКУ договір є «укладеним, якщо сторони в належній формі досягли згоди з всіх істотних умов договору. Істотними умовами договору є умови про предмет договору, умови, що визначені законом як істотні або є необхідними для договорів цього виду, а також усі ті умови, щодо яких за заявою хоча б однієї зі сторін має бути досягнуто згоди» [19].

Цивільне законодавство України не містить особливих правил стосовно форми договору про надання консультаційних послуг. Відповідно до частин І, 2 статті 639 ЦКУ договір може бути укладений у будь-якій формі, якщо вимоги щодо форми договору не встановлені законом.

Якщо брати до уваги загальні положення ЦКУ про форму договору, то «договір про надання консультаційних послуг може укладатись як в усній, так і в письмовій формі. Проте з урахуванням особливостей предмета договору про надання консультаційних послуг його доречно укладати саме в письмовій або іншій доступній для сприйняття формі. Дедалі частіше під час укладання договорів про надання консультаційних послуг сторонами як форма договору використовується електронна форма. Особливістю укладення договорів про

надання консультаційних послуг є використання телекомунікаційних мереж шляхом обміну електронною інформацією, виключаючи при цьому взаємодію сторін» [3] .

Із урахуванням загальних положень цивільного законодавства щодо істотних умов договору та особливостей договору про надання консультаційних послуг, його істотними умовами мають бути: предмет договору про надання консультаційних послуг, строк договору про надання консультаційних послуг та ціна консультаційних послуг.

Важливо також розуміти, що договір може бути на одноразову консультацію, абонентський чи проектний договір.

Взаємини між клієнтом та консультантом з податків можуть бути оформлені *договором на разову консультацію*. Предметом договору при цьому може бути чітко визначено зміст консультації, тобто, яку проблему або питання хоче обговорити клієнт. *Абонентський договір* – це тривалий договір, коли крім разових консультаційних послуг, консультант з податків може взяти на себе такі види послуг, як обслуговування клієнтів на різноманітних умовах, ведення справ платника податків, пов'язаних з оподаткуванням, податкове представництво тощо. Цей договір укладається на певний період часу, протягом якого клієнт, як правило, може отримувати усні та письмові консультації, в т.ч. й по телефону, а також отримувати письмові роз'яснення щодо поставлених у письмовому вигляді питань. *Проектний договір* укладають на консультаційний проект (обмежений у часі цілеспрямований комплекс заходів, що вживає консультант на встановлених договором умовах, для вирішення проблем замовника).

РОЗДІЛ 2.

РОЛЬ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В ФІНАНСОВІЙ-ГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ (НА ПРИКЛАДІ ПАТ «УКРНАФТА»)

2.1. Аналіз фінансового стану ПАТ «Укрнафта»

У 2019 році значний негативний вплив на ключові фінансові показники компанії мало загострення проблеми недосконалої системи державних аукціонів, а також вимушений перехід на давальницьку модель монетизації нафти.

Попри складні обставини, компанія зберегла тренд зростання обсягу капітальних інвестицій, що є критично необхідним для забезпечення безперервності виробництва, екологічної та виробничої безпеки підприємства.

Протягом 2019 року ПАТ «Укрнафта» дотримувалось суворої фіскальної дисципліни, сплативши всі поточні податки, що дозволило компанії увійти до першої десятки найбільших платників податків України.

У звітному році продовжилася плідна робота з урегулювання питання історичної податкової заборгованості, що має дозволити зняти обмеження для розвитку компанії та забезпечити стабільність і нові інструменти для сталого розвитку у майбутньому.

У 2019 році чистий дохід від реалізації продукції скоротився порівняно з 2018 роком на 7,9 млрд грн (-21,9%) до 28,2 млрд грн.

У 2020 році чистий дохід від реалізації продукції збільшився порівняно з 2019 роком на 7,3 млрд грн до 35,5 млрд грн (рис.2.1). Основним чинником росту чистого доходу в 2020 році було завершення газової угоди і, як наслідок, реалізація природного газу 2006 року видобутку для НАК «Нафтогаз України» в обсязі 2,061 млрд м³ на суму 12,5 млрд грн (без ПДВ).

Чистий дохід від реалізації нафти з конденсатом склав 0,9 млрд грн. Протягом 2020 року ПАТ «Укрнафта» продовжило працювати в умовах

регуляторних обмежень на продаж нафти і газового конденсату через державні аукціони, і як наслідок, Товариство було змушене забезпечувати викуп власної нафти для подальшої її передачі на переробку на Кременчуцькому НПЗ на давальницьких умовах та понесло додаткові витрати, пов'язані з монетизацією нафти. Чистий дохід від продажу газу склав 14,6 млрд грн, у тому числі 12,5 млрд грн – від реалізації газу 2006 року видобутку. Чистий дохід від реалізації нафтопродуктів в оптовому сегменті, отриманих внаслідок переробки власної нафти, зріс на 300 млн грн та становить 12,0 млрд грн. У роздрібному сегменті чистий дохід становив 5,4 млрд грн. [25] .

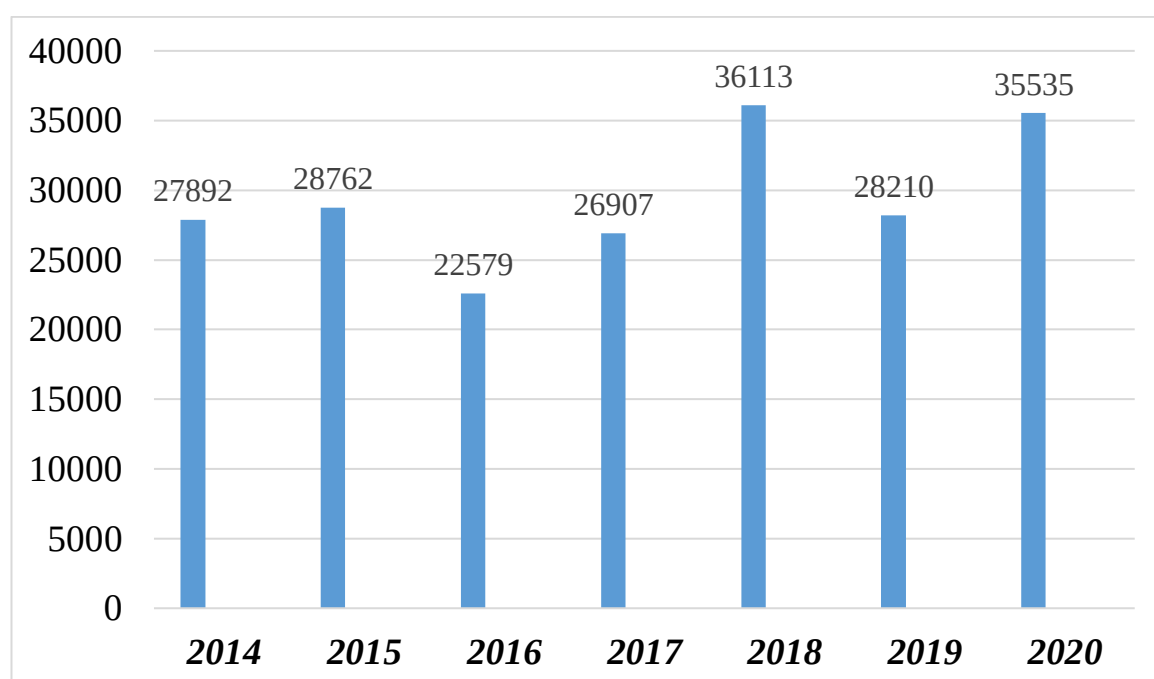


Рис.2.1. Динаміка чистого доходу від реалізації, млн грн*

**Джерело: складено автором за даними [25]*

Саме через неможливість вільно реалізувати весь обсяг видобутої сировини через державні аукціони, нереалізованими залишились більше 15% річного видобутку. Компанія була змушена перейти на новий механізм реалізації у вигляді переробки нафти на основі давальницької моделі та продажу готових нафтопродуктів. Так, з квітня 2019 року ПАТ «Укрнафта» придбало та переробило 1 024 тис. т власної нафти та газового конденсату. Вироблені нафтопродукти реалізовувались в гуртовому сегменті, а також через власну мережу АЗС. Частка нафтопродуктів в гуртовому сегменті залишилась

не реалізованою. Як наслідок усіх згаданих чинників, чистий дохід компанії в гуртовому сегменті зменшився на 4,7 млрд грн. Також, у 2019 році зменшився дохід у роздрібному сегменті на 3,1 млрд грн, що сталося здебільшого внаслідок скорочення проливів на 29%.

Показник собівартості реалізованої продукції у 2019 р. збільшився на 1,2 млрд грн, порівняно з 2018 роком, а у 2020 році цей показник склав 18,1 млрд грн.

Інші операційні витрати (за винятком витрат на рентну плату) зросли на 4 млрд грн, порівняно з минулим роком. Основними чинниками впливу у 2019 році стали формування резервів під сумнівну дебіторську заборгованість на суму 3,3 млрд грн та переоцінка вартості основних засобів та запасів на загальну суму 0,8 млрд грн.

Таким чином, через суттєві скорочення показників чистого доходу від реалізації продукції та збільшення операційних витрат, компанія сформувала чистий збиток в розмірі 4,1 млрд грн, незважаючи на збільшення показників видобутку. Проте чистий прибуток ПАТ «Укрнафта» за 2020 рік склав 4,3 млрд грн (рис.2.2).

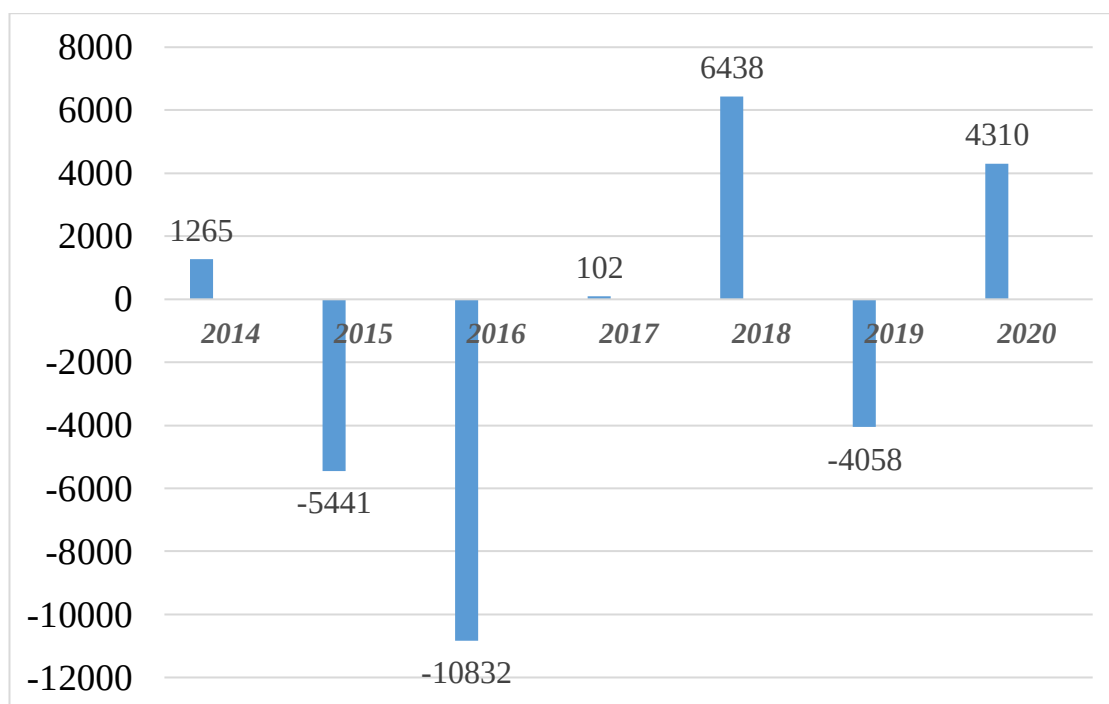


Рис.2.2. Динаміка чистого прибутку, млн грн*

**Джерело: складено автором за даними [25]*

Варто зазначити, що попри складні обставини у 2019 році, компанії вдалося третій рік поспіль збільшувати рівень капітальних вкладень, що є критично необхідними для забезпечення безперервності виробництва, екологічної та виробничої безпеки.

Загальна сума капітальних інвестицій в 2019 році сягнула майже 1,5 млрд грн, що на 22% більше, ніж у 2018. Враховуючи обмеженість фінансових ресурсів, основним пріоритетом компанії була підтримка сталого видобутку вуглеводнів. Крім того, інвестиції були спрямовані й на інші напрямки діяльності підприємства, такі як розвиток роздрібного бізнесу компанії, оновлення парку спецтехніки та транспорту (рис.2.3).

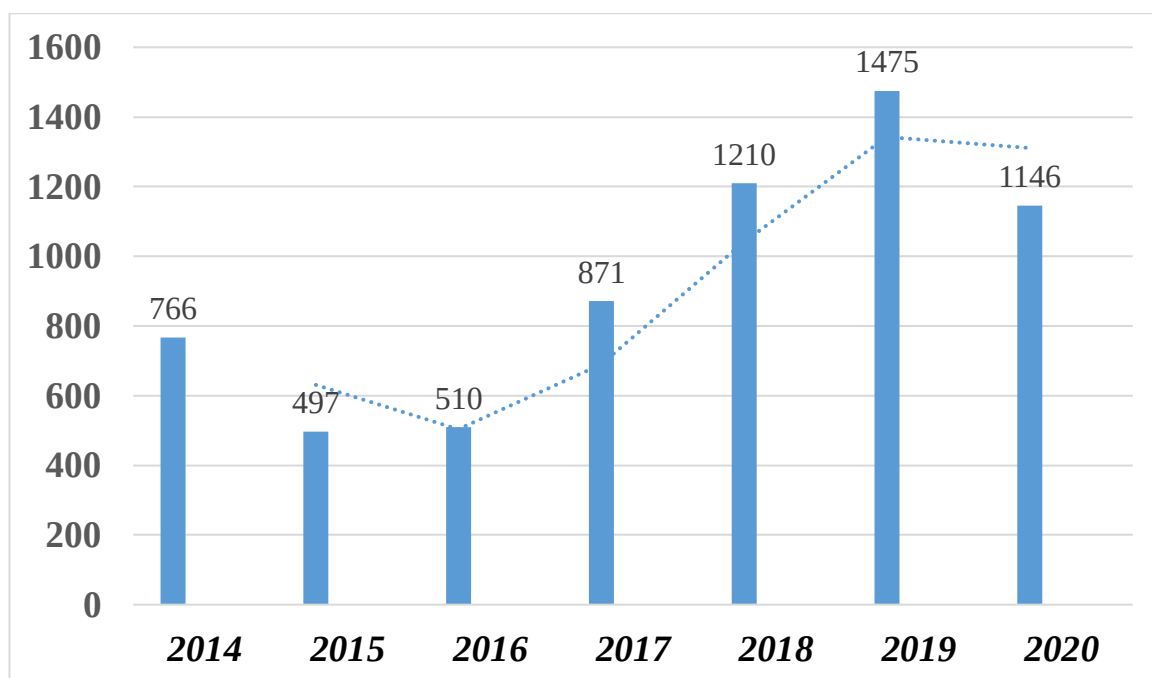


Рис.2.3. Динаміка капітальних інвестицій (без врахування авансових платежів), млн грн*

**Джерело: складено автором за даними [25]*

Майже 50% від капітальних інвестицій ПАТ «Укрнафта» у 2019 році склав матеріально-технічний ресурс, а саме: насосно-компресорні труби, глибинне обладнання для видобутку, насосне обладнання, технологічне теплообмінне обладнання, котельне обладнання, обладнання автоматизації для

видобутку, обладнання та інструмент для КРС, контрольно-вимірювальні прилади і т.п.

Збільшення інвестицій порівняно з попереднім роком дозволило компанії пробурити свердловину №102 Верхньомасловецька та розпочати буріння свердловини № 119Г Великобубнівського родовища (бічний стовбур). Також вдалося майже подвоїти інвестиції в будівництво та капітальний ремонт наземної інфраструктури, що є дуже важливим оскільки брак інвестиційних коштів у попередніх роках призвів до фізичного зносу продуктопроводів (нафтопроводів, газопроводів, водопроводів і т.п.) та обладнання (резервуарів, технологічних котелень і т.п.). У минулому році для підтримки сталого видобутку компанія виконала капітальні ремонти на 160 свердловинах, що більше показника 2018 року на 39 операцій.

Також у 2019 році було придбано 32 одиниці нової техніки (спецтехніки та транспорту) взамін фізично та морально зношеної.

У 2019 році був завершений ребрендинг 6 АЗС в Київському регіоні та проведений ребрендинг ще 10 АЗС у Львівській та Рівненській областях. Таким чином, загальна кількість таких станцій становить 16. Крім того, триває ребрендинг 10 АЗС у західних областях (Закарпатській, Івано-Франківській та інших). Інвестиції у розвиток роздрібного бізнесу компанії мають на меті привести мережу АЗС ПАТ «Укрнафта» у відповідність до сучасних вимог ринку, підвищивши рівень надання сервісу своїм клієнтам.

Компанії вдалося профінансувати не лише програму підтримки сталого видобутку вуглеводнів та підтримку конкурентоспроможності роздрібної мережі, а й інші важливі напрямки діяльності підприємства: впровадження системи ERP, модернізацію ІТ інфраструктури, проведення геологічних експертиз, необхідних для подання документів на продовження спецдозволів та проектних документів на розробку родовищ.

Зауважимо, що у зв'язку із суттєвим падінням цін на нафту, газ та попиту на нафтопродукти протягом 2020 року ПАТ «Укрнафта» коригувало обсяг капітальних вкладень компанії. Компанія була змушена відмовитися від

проведення/перенести частину організаційно-технічних заходів відповідно до нових показників економічної доцільності. Загальна сума капітальних інвестицій у звітному році склала 1,146 млрд грн – на 29% менше, ніж у 2019 році. При цьому компанія забезпечила фінансування операційних витрат для підтримки на належному рівні активів підприємства. Пріоритетними напрямками інвестицій були підтримка сталого видобутку вуглеводнів, проекти з екологічної безпеки, охорони праці та пожежної безпеки. Крім цього, інвестиції були спрямовані на розвиток роздрібного бізнесу компанії, оновлення парку спецтехніки та транспорту, впровадження проєктів ІТ.

Аналіз показників фінансового стану та платоспроможності Компанії станом на звітні дати характеризується такими показниками, розрахованими за даними звітності (табл.2.1).

Таблиця 2.1

**Аналіз показників фінансового стану та платоспроможності
Компанії**

Найменування показника	Значення на 31.12.2020	Значення на 31.12.2019	Оптимальне значення
Показники ліквідності			
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,02	0,01	0,25-0,5
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,14	0,43	1,0-2,0
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,62	0,23	0,25-0,5
Показники фінансової стійкості			
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,26	0,14	0,5
Коефіцієнт фінансування	0,35	0,17	1
Коефіцієнт забезпечення власними оборотним засобами	0,12	(1,34)	0,1
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,15	3,12	0
Коефіцієнт рентабельності активів	10,54 %	9,73%	0

Коефіцієнт абсолютної ліквідності складає 0,02 і показує, яка частина зобов'язань компанії можуть бути сплачена негайно.

Коефіцієнт загальної ліквідності складає 1,14 та показує достатність ресурсів Компанії, які можуть бути використані для погашення її поточних зобов'язань.

Коефіцієнт швидкої ліквідності складає 0,26 та відображає можливість компанії щодо сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами.

Коефіцієнт фінансової стійкості відображає питому вагу власного капіталу в загальній вартості активів та складає 0,26.

Коефіцієнт фінансування відображає співвідношення власних і позикових коштів і складає 0,35.

Коефіцієнт забезпечення власними оборотним засобами складає 0,12 і відображає забезпеченість компанії власними оборотним капіталом.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу має значення 0,15 та відображає, яка частина власного капіталу вкладена в оборотні активи.

Коефіцієнт рентабельності активів характеризує прибутковість використання активів компанії і складає 10,73 %.

Важливим елементом забезпечення ефективності фінансового механізму ПАТ «Укрнафта» в кризових умовах є оцінка ефективності управління фінансами організації. Проведення такої оцінки дозволить виявити слабкі місця у функціонуванні фінансового механізму та обґрунтувати необхідність його вдосконалення, і далі – визначити пріоритетні напрямки вдосконалення фінансового механізму

Отже, підприємство працює в особливо складних умовах, пов'язаних з різким падінням цін на нафту та газ, пандемії COVID-19 та обмежень на реалізацію нафти через державні аукціони. Незважаючи на це, компанія показала суттєві позитивні результати. Підприємству вдалось запобігти падінню видобутку попри обмежені інвестиційні ресурси, захистити працівників, своєчасно виконувати зобов'язання перед державою і трудовим

колективом та завдяки спільним зусиллям вирішити проблему податкового боргу. «Укрнафта» отримала суттєвий позитивний фінансовий результат в умовах реалізації угод з НАК «Нафтогаз України» про купівлю-продаж природного газу та у 2020 році стала платником податків №1 в країні. Минулорічні досягнення стали можливими завдяки скоординованій роботі Правління та Наглядової Ради ПАТ «Укрнафта» та плідній співпраці з НАК «Нафтогаз України», Урядом й іншими державними органами країни» [25].

2.2. ПАТ «Укрнафта» як найбільш платник податків України

За даними Державної податкової служби та видання «Рейтинг. Бізнес в офіційних цифрах», ПАТ «Укрнафта» стало найбільшим платником податків в Україні за результатами 2020 року.

У 2020 році ПАТ «Укрнафта» перерахувало до державного бюджету України безпрецедентно великі податкові платежі у розмірі 47,5 млрд грн, які були направлені на сплату як поточних податкових зобов'язань, так і на погашення історичного податкового боргу та нарахованих штрафних санкцій.

Товариство в повному обсязі виконало поточні податкові зобов'язання, сплативши до бюджетів усіх рівнів податків на суму близько 18,6 млрд грн, в т. ч. 4,8 млрд грн рентних платежів. Сума поточних податкових платежів у 2020 році зросла на 67% порівняно з 2019 роком, що зумовлено сплатою ПДВ і авансу з податку на прибуток у зв'язку з реалізацією угод про купівлю-продаж газу НАК «Нафтогаз України».

У 2019 році ПАТ «Укрнафта» в повному обсязі виконало поточні податкові зобов'язання, сплативши до бюджетів усіх рівнів податків на суму приблизно 13,5 млрд грн, в т. ч. 7,2 млрд грн рентних платежів. Сума податкових платежів у 2019 році зменшилася на 17% порівняно з 2018 роком, що сталося здебільшого через зниження рентних платежів (табл.2.2).

Таблиця 2.2.

Сплата податків у 2018–2020 рр., млн грн*

Назва податкового платежу	2020**	2019	2018
Рентна плата за користування надрами	24778	7 187	9 170
Податок на прибуток	6479	1 075	1 786
Податок на додану вартість	14856	3 787	4 104
Акцизний податок	358	336	337
Інші податки та збори	1063	1 065	889
Всього сплачено податків	47534	13450	16286

**Джерело: складено автором за даними [25]*

***З врахуванням погашення податкового боргу*

В 2019 році ставки рентної плати на видобуток нафти були підвищені з 29% до 31% для покладів глибиною до 5000 метрів та з 14% до 16% для більш глибоких покладів. При цьому рентну плату на видобуток конденсату зменшено: для покладів на глибині до 5000 метрів – із 45% до 31%, а з покладів, які повністю залягають на глибині понад 5000 метрів – з 21% до 16%. З огляду на те, що переважна частина видобутку припадає саме на нафту, податкове навантаження на нафту зросло.

Ставки рентної плати на видобуток природного газу залишились незмінними – на рівні 29% та 14% відповідно. Водночас, у 2019 році продовжували діяти стимулюючі ставки для нових газових свердловин: 12% для покладів до 5000 метрів, та 6% для більш глибоких покладів, які мали значний позитивний ефект на розвиток видобутку газу у країні. Товариство запропонувало відповідним органам державної влади поширити аналогічний податковий режим на нафту та конденсат, щоб стимулювати збільшення обсягів буріння та видобутку рідких вуглеводнів. Наразі відповідь на це звернення не отримана.

Стосовно вирішення питання податкового боргу, то у 2019 році ПАТ «Укрнафта» та НАК «Нафтогаз України» продовжили співпрацю та зробили

важливі кроки у напрямку вирішення питання погашення простроченої заборгованості компанії. Компанії розробили механізм, що передбачав викуп НАК «Нафтогаз України» у ПАТ «Укрнафта» 2,062 млрд м³ газу, що вже був раніше закачаний в ПСГ, та передплати за 2 млрд м³ газу нового видобутку, що дозволяло компанії повністю погасити прострочений податковий борг разом із штрафами та пенями. Водночас, цей механізм дозволяв НАК «Нафтогаз України» погасити частину боргу перед ПАТ «Укрнафта», а державі - погасити частину власного боргу перед НАК «Нафтогаз України» за виконання спецобов'язків із поставки природного газу споживачам. Механізм був узгоджений зборами акціонерів, які відбулися у березні того ж року. Втім, у 2019 році підписання угод купівлі-продажу газу між НАК «Нафтогаз України» та ПАТ «Укрнафта» було заблоковано, і компанії повернулись до реалізації цього механізму вже у 2020 році, після того, як Уряд розблокував підписання договорів.

Станом на 31 грудня 2019 року прострочений податковий борг, який обліковувала компанія, становив 10,3 млрд грн, тоді як на 31 грудня 2018 року - 10,4 млрд грн. Цей показник включає прострочену заборгованість самої компанії та її структурних підрозділів, а також борг по спільній діяльності. Підхід ПАТ «Укрнафта» до обліку податкового боргу відповідає чинному законодавству та узгоджується з рекомендаціями незалежного зовнішнього аудитора.

В грудні 2020 року ПАТ «Укрнафта» погасило «історичну» податкову заборгованість. Компанія перерахувала до спеціального фонду державного бюджету 28,9 млрд грн. Ця сума включає борг по сплаті ПДВ, податку на прибуток та рентної плати, нараховані штрафи та пені за несвоєчасну сплату грошових зобов'язань.

Погашення податкового боргу відбулось в рамках реалізації угод між ПАТ «Укрнафта» та НАК «Нафтогаз України» про купівлю-продаж природного газу. Відповідно до зазначених угод НАК «Нафтогаз Україна» сплатила на користь ПАТ «Укрнафта» 15,1 млрд грн (з ПДВ) за 2,061 млрд м³

природного газу 2006 року видобутку. Крім того, ПАТ «Укрнафта» отримало передплату в розмірі 23,5 млрд грн за поставку природного газу майбутнього видобутку. Компанія очікує здійснити поставки газу в рамках передплати протягом наступних років.

В результаті реалізації угод про продаж газу ПАТ «Укрнафта» також сплатило до спеціального фонду державного бюджету 3,9 млрд грн поточних зобов'язань з ПДВ та 3,3 млрд грн авансових платежів з податку на прибуток. Реалізація газових угод між компаніями стала можливою після прийняття Верховною Радою України законів 1005-IX та 1006-IX та постанови Кабінету Міністрів України №1195[25].

Слід відзначити, що аналогічне рішення могло бути реалізоване ще в 2016 році, коли компанія запропонувала Державній фіскальній службі погасити податковий борг за рахунок передачі в податкову заставу природного газу. Відмова ДФС призвела до стрімкого зростання суми податкового боргу ПАТ «Укрнафта» внаслідок нарахування штрафів та пені впродовж наступних 4 років.

Погашення податкового боргу суттєво покращує фінансово-економічний стан Товариства, зменшує ризики для поточної операційної діяльності та забезпечує фундамент для розвитку в довгостроковій перспективі. Ще одним позитивним наслідком врегулювання податкового боргу для Товариства стало отримання від НАК «Нафтогаз України» компенсації за 2,061 млрд м³ газу 2006 року видобутку. Питання щодо повернення або компенсації ще понад 9 млрд м³ неоплаченого природного газу може бути вирішене шляхом переговорів або в судовому порядку.

АТ «Укрнафта» сплатило 14,84 млрд грн податків до бюджетів усіх рівнів впродовж 2021 року. У цю суму увійшли рентна плата за користування надрами, ПДВ, акцизний збір та інші податки. За користування надрами до державного та місцевих бюджетів різних рівнів надійшло 8,85 млрд грн рентної плати, що на 86% більше від показника минулого року. З них 442,6 млн грн спрямовано до місцевих бюджетів відповідно до закріпленого в

законодавстві механізму розподілу рентної плати за видобуток нафти і газу. Найбільші надходження з рентної плати «Укрнафти» отримують бюджети Сумської, Івано-Франківської і Полтавської областей. Надходження від рентної плати залежать від обсягу видобутку вуглеводнів у тому чи іншому регіоні та цін на них та використовуються громадами переважно для реалізації місцевих інфраструктурних та соціальних проектів.

У 2022 році ПАТ «Укрнафта» виконало у повному обсязі податкові зобов'язання і перерахувало до бюджетів різних рівнів 18,2 млрд грн[25].

Крім того, в умовах воєнних дій компанія зберегла стабільний видобуток нафти, показники добового видобутку вдалося відновити до довоєнного рівня. У пресслужбі компанії наголошують, що компанія повністю та без затримок виплачує заробітні плати, у тому числі мобілізованим співробітникам¹.

2.3. Роль податкового консалтингу на підприємствах нафтовидобувної галузі України

Підприємства нафтовидобувної галузі відіграють важливу роль у фінансовій функції держави, у забезпеченні інших галузей промисловості та населення паливно-енергетичними ресурсами та забезпеченні енергетичної безпеки держави.

Діючи система оподаткування не достатньо стимулює вкладення інвестицій у галузь.

Протягом тривалого періоду часу законодавство про оподаткування нафтовидобувного сектора було спрямоване на забезпечення належного рівня податкових надходжень до бюджету. Економічна та інвестиційна ефективність, оподаткування при цьому відходила на другий план.

В сучасних умовах нафтовидобувним підприємствам не вистачає власних джерел для технічного переозброєння та модернізації основних

¹ <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3610829-ukrnafta-zaavlae-pro-vidsutnist-zaborgovanosti-zi-splati-podatviv.html>

засобів, рівень спрацьованості яких на підприємствах даної галузі становить понад 60 %. Зважаючи на роль та значення нафтовидобувної галузі для економіки країни, необхідно зменшити податкове навантаження до такого рівня, який дозволив би нафтовидобувним підприємствам провести техніко-технологічне оновлення, а також надати їх право виводити з-під оподаткування ту частину прибутку, яка інвестується на проведення геологорозвідувальних запасів, а також на технічне переозброєння та інноваційної розвиток галузі.

Оподаткуванню у сфері видобутку нафти властива своя специфіка. Це обумовлено значною кількістю норм, які регулюють оподаткування цієї діяльності. Значну роль відіграє і специфіка самої галузі в області в сфері оподаткування – система розподілу доходу, що формується в даній галузі, окрім того, одні і ті ж норми застосовуються до нафтовидобування в різних випадках.

Як в інших галузях, підприємства нафтовидобувної промисловості сплачують податки і збори, характерні як для загального режиму, так і для нафтовидобувної галузі. До першої групи входять податок на прибуток підприємств, ПДВ, податок на майно, ПДФО, екологічний податок та інші. В другу – рента плата за користування надрами для видобування корисних копалин, рента плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами територією України.

Необхідно відзначити, що податкове навантаження підприємств нафтовидобувної галузі визначається не простою сумою розглянутих вище податкових платежів, а варіюється на підставі їх поєднань в залежності від специфіки діяльності, стадії виробничого процесу і ряду інших істотних умов.

Можна відзначити основні особливості діяльності підприємств нафтовидобувної галузі, які полягають в наступному:

- переважаючий сировинний і видобувний характер;
- наявність складних технологічних процедур в процесі пошуку

родовищ, у видобутку, обробі і транспортуванні нафти;

- експлуатація бурового і нафтопромислового обладнання;
- високовитратний процес здійснення природоохоронних та екологічних заходів;
- специфічні методики системи бухгалтерського обліку;
- основний продукт господарської діяльності є системо утворюючою ланко в ланцюжку формування бюджету країни та інше.

Податкова складова займає істотну частину в фінансових потоках підприємств нафтовидобувної галузі, сфера податкових платежів вимагає певного керуючого впливу в сфері оподаткування.

Податкова безпека – одна із найважливіших складових для підприємств нафтовидобувної галузі. Збільшення тиску з боку регулюючих органів . постійні зміни в податковому законодавстві, складні податкові ситуації утворюють у платників податків в професійній допомозі.

Специфіка податкового консалтингу підприємств нафтовидобувної галузі задається оподаткуванням як змістовної області, з якою працює консультант з податків і зборів. При цьому завдання ефективного податкового консалтингу обумовлюють необхідність декомпозиції цілей в сфері оподаткування в розрізі окремих деталізованих періодів, сегментів діяльності тощо.

Отже, застосування податкового консалтингу дозволяє встановити цільові витрати стану підприємства нафтовидобувної галузі в забезпеченні реалізації ефективних управлінських оперативно-тактичних рішень в довгостроковій перспективі в області оподаткування, спрямованих на досягнення поставлених цілей.

На наше переконання, для найкращого результату в процесі податкового консалтингу можна здобути використовуючи інтегральну модель податкового консультування, зважаючи на характер взаємовідносин між підприємствами нафтовидобувної галузі і консультантом з податків. Основні організаційні засади інтегральної моделі податкового консультування

відображено на рис. 2.4.



Сприяти.

Прийняти рішення про податкове консультування

Дослідити

Проаналізувати необхідні заходи.

Визначити

Визначити ступінь упровадження програми консультацій і затвердити план дій

1. *Імплементувати*

Здійснити інформаційне та координаційне забезпечення.

2. *Усвідомити*

Осмыслити суть змін і прийняти пропозиції як позитивний чинник.

3. *Оцінити* Відслідковувати прогрес у впровадженні пропозицій

Рис. 2.4. Інтегральна модель податкового консультування [7]

У запропонованій інтегральній моделі податкового консультування забезпечено формування відповідальної системи управління податковими розрахунками та платежами підприємств. Така модель є оптимальною, зважаючи на необхідність налагодження співпраці в процесі податкового консультування через призму цілі консультативного сервісу, специфіки діяльності підприємств нафтовидобувної галузі, їх інформаційної бази та компетенцій, які мають бути узгоджені в процесі взаємодії. Це демонстрація отримання не короткострокової вигоди для підприємств нафтовидобувної галузі внаслідок дій податкового консультанта, а створення довгострокової цінності через побудову нового рівня податкових відносин, за яких ПАТ «Укрнафта» повністю реалізує власні компетенції та зацікавленість із прийняттям ролі консультанта як дієвої особи в управлінні податковими розрахунками та платежами.

Охарактеризуємо детально системні блоки інтегральної моделі для опису організації та здійснення податкового консультування для підприємств нафтовидобувної галузі.

Сприяння податковому консультуванню. Для успішного здійснення

консультативної роботи це рішення має бути ініційовано та підтримано управлінським апаратом підприємств нафтовидобувної галузі з висловленням думки щодо організаційних аспектів цього процесу. Оскільки консультативна робота стосується двох сторін – консультанта й замовника, відповідно кожна зі сторін установлює власні цілі та очікування, які мають бути узгоджені до початку консультування. Обов'язково має бути вирішено питання щодо повного інформаційного забезпечення консультанта без інформаційної асиметрії та викривлень, що дозволить оперувати об'єктивними даними, а отже, максимально ефективно виконувати покладені на консультанта обов'язки.

Дослідити та визначити. Податковий консультант аналізує, які заходи має здійснити для покращення податкового клімату підприємств нафтовидобувної галузі та оптимізації податкових розрахунків з ідентифікацією та оцінкою імовірних ризиків і наслідків, які вони можуть спричинити. Консультант повинен зважати на ризики та планувати дії із паралельними профілактичними заходами, що дозволить оновити систему оподаткування клієнта та наблизити очікуваний результат. На цьому етапі метою податкового консультанта стає визначення першочергових заходів і складання реального плану дій, що є його «дорожньою картою» на всьому етапі консультування.

Імплементація. Управлінський апарат підприємств нафтовидобувної галузі задає темп і напрям реалізації заходів належного управління податковими розрахунками та визначає базові принципи організації податкового консультування. Найбільша відповідальність покладається саме на керівництво підприємства, оскільки воно характеризує пропозиції податкового консультанта, інтегрує запропоновані заходи в реальні рішення, які полягають у оптимізованих алгоритмах розрахунку податкових зобов'язань.

Усвідомлення. Після всього процесу консультування керівництво підприємства має зрозуміти, яким чином будуть використовуватися

пропозиції не лише на шляху пілотного впровадження, а й з перспективою. Інформація має бути подана фахівцям для оцінювання, щоб мати реальне судження щодо перспективності результатів консультування. Обов'язково розглядаються «слабкі місця» з визначенням засобів їх усунення в майбутньому.

Оцінювання. Вимірюється результативність пропозицій на шляху до досягнення поставленої мети щодо оптимізації податкових розрахунків і платежів. Аналізуються та зіставляються дані за декілька періодів для можливості отримання об'єктивної картини стану виконання податкових зобов'язань. Якщо результат виявляється задовільним, усі заходи стандартизуються як усталені для виконання, що дозволяє побудувати надійну податкову платформу діяльності підприємств нафтовидобувної галузі.

Побудова та імплементація інтегральної моделі податкового консультування підприємств нафтовидобувної галузі цілком вкладається в логіку взаємодії держави та платників податків, що «...повинна відбуватися за умови рівноправності партнерів, де останні добровільно сплачують податки і збори, визначені державою» [17, с. 124].

Владно-підлеглий характер такої взаємодії наразі трансформується в партнерські відносини, що більше відповідає суспільно-економічним інтересам. Зміни починаються саме з теорії – із тих базових положень, які визначають основу податкового консультування. Таким чином, розвиток теорії дозволяє розробити принципи організації податкового планування [8, с. 4].

Податкове планування як процес є складовою зовнішнього моніторингу та керівного впливу, що в сукупності є відправною точкою щодо прийняття рішень у розрізі оптимізації оподаткування [8, с. 17].

Податкове планування входить до переліку завдань податкових консультантів, які «...допомагають виявити проблеми з оподаткування, проаналізувати їх, розробити рекомендації щодо їх вирішення, а при

необхідності сприяють вирішенню цих проблем» [14, с. 35].

Пріоритетами фінансової дирекції ПАТ «Укрнафта» є реалізація заходів для підтримки фінансової стабільності компанії, забезпечення ліквідності та дотримання суворої фінансової дисципліни. Крім того, особлива увага приділяється впровадженню сучасних цифрових технологій, які забезпечать своєчасність та достовірність фінансової та управлінської звітності компанії, в тому числі для оперативного прийняття управлінських рішень.

Керівництвом ПАТ «Укрнафта» в середині 2019 року з метою отримання консультації щодо підвищення операційної ефективності напрямку видобутку та покращенню фінансового стану підприємства було залучено команду нафтогазової практики міжнародної аудиторсько-консалтингової компанії Ernst & Young [25].

Завдяки експертам компанії Ernst & Young в 2019 році було успішно та згідно з планом завершено основні інфраструктурні проекти, закріплені у дворічній стратегії побудови нової «хмарної» ІТ інфраструктури компанії. Згідно з цією стратегією, всі активи компанії було об'єднано до єдиної мережі, всі корпоративні ІТ сервіси та бізнес-додатки було консолідовано, а ключові бізнес-додатки винесено до «хмарного» центру обробки даних.

Одним із основних завдань минулого року було підвищення рівня ІТ безпеки компанії. Завдяки низці проектів стан ІТ безпеки компанії вийшов на абсолютно новий рівень.

Протягом 2019 року компанія продовжила впровадження нової системи ERP.

Для всієї компанії повністю було успішно впроваджено такі функціонали: “Розрахунок заробітної плати та особистий кабінет”, “Казначейство”, “Закупівлі” та “Угоди”. Розроблено та впроваджено для основних структурних підрозділів такі функціонали системи ERP: бухгалтерський облік та звітність, контроль за розрахунками з постачальниками, розрахунок собівартості виробництва та послуг, логістика та транспорт та ін.

У 2020 році компанія продовжить впровадження та розвиток системи

ERP у решті структурних підрозділів.

Для цілей ефективнішого та прозорішого управління активами компанії важливим є аналіз родовищ за його ключовими параметрами: обсягом видобутку та собівартістю вуглеводнів. Розуміння ефективності родовищ дозволяє реалізовувати послідовну стратегію управління активами на підставі обраного сценарію розвитку для кожної групи активів.

У зв'язку з цим, в межах фінансової функції у 2019 році впроваджено процес розрахунку собівартості нафти та газу у розрізі родовищ ПАТ «Укрнафта». Розрахунки проводяться на базі спеціально розробленої методики та регламенту процесу, а також фінансових моделей, які дозволяють враховувати особливості алокації витрат кожного структурного підрозділу. За новою методологією виконані розрахунки за весь звітний 2019 рік, а в 2020 році вони проводяться на щомісячній основі [25].

В 2020 році ПАТ «Укрнафта» вдалося вирішити проблему податкового боргу, виконати план з видобутку нафти і природного газу, показати відмінні результати у сфері охорони праці, забезпечити сувору фіскальну дисципліну та зберегти робочі місця і соціальні гарантії для працівників. Товариство отримало чистий прибуток в розмірі 4,3 млрд грн проти збитку в 4,1 млрд грн в 2019 році та стало найбільшим платником податків в Україні, спрямувавши до державного бюджету 47,5 млрд грн.

Одним із пріоритетів діяльності бізнес-напрямку «Видобуток та підготовка» є постійне підвищення ефективності роботи. За результатами спільної роботи з командою експертів Ernst & Young було підтверджено правильність та вчасність заходів із підвищення операційної ефективності видобутку і підготовки, а також затверджено та запущено в реалізацію дворічну програму “Upstream efficiency”, що складається з більш ніж 10 окремих проектів.

У 2019 році, як один із проектів програми, було впроваджено модель управління втратами видобутку через простой та бездії свердловин: автоматизовано збір даних із простоїв та бездії свердловин; впроваджено

процедури аналізу фонду свердловин у бездії; розроблено класифікацію щодо причин перебування у бездії та визначено фонд, з яким можливо та доцільно працювати у подальшому. За рахунок зменшення добових втрат видобутку внаслідок простоїв та бездії свердловин протягом 2019 року середньодобові дебіти збільшились на ~140 т/д нафти і ~105 тис м³/д газу, що складає 3,4% та 3,2% від середньодобового видобутку нафти та газу відповідно. Так, зменшення втрат видобутку нафти за рахунок проведення своєчасної заміни глибинно-насосного обладнання є наочним прикладом упровадження моделі управління втратами видобутку. Завдяки цій ініціативі кількість свердловин в бездії скорочено з 126 свердловин в січні 2019 року до 39 свердловин в грудні 2019, середньодобові втрати нафти зменшились з 132,2 т/д до 33,3 т/д.

Для зниження рівня запасів ресурсів на складах в 2020 році експертам компанії Ernst & Young розроблено та впроваджено управлінський облік насосно-компресорних труб та штангових глибинних насосів із онлайн доступом до даних для різних підрозділів із метою планування закупівель. Актуалізовано процес взаємодії між Управлінням нафтопромислових сервісів та бізнес-напрямком «Видобуток та підготовки» в рамках оптимізації процесу ремонту труби НКТ. У виробничих підрозділах упроваджено КПЕ з оптимізації запасів на складах. У вересні 2019 року проведено позапланову інвентаризацію запасів. Як наслідок, із листопада 2019 по лютий 2020 року списано неліквідних залишків на 43 млн грн [25].

Крім того, ПАТ «Укрнафта» отримувала послуги з консультування, зокрема щодо покращення фінансового стану підприємства консалтинговою компанією «ПрайсвотерхаусКуперс». Так ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс» було надано послуги з оглядової перевірки фінансової інформації спеціального призначення станом на 30 червня 20220 року та станом на 31 грудня 2020 року підготовленої відповідно до облікової політики підприємства (Додаток).

Отже, податкове консультування спрямоване на зменшення податкового навантаження та визначення компромісного варіанта, який задовольняє всі сторони податкових відносин.

РОЗДІЛ 3.

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми ринку податкового консультування в Україні

Недосконалість ринку податкового консультування в наші дні обговорюється дуже активно. Безліч питань щодо того, чи варто виділяти податкове консультування як самостійний вид діяльності чи достатньо існуючої бази, яка регулює, наприклад, аудиторську діяльність.

Сьогодні поширена думка, що «основним завданням податкового консультанта є тільки правильність сплати податків за вже здійсненими операціями. Хоча це й є підставою роботи податкового консультанта, але найважливішим його завданням є допомога клієнтам у плануванні майбутніх операцій. І тут виникають труднощі для розквіту сфери податкового консультування, адже у цьому разі проблема правильної сплати податків за вже здійсненими операціями стає менш значною і потенційно діяльність податкових консультантів під час надання послуг може нести в собі загрозу інтересам бюджетної системи. І ця обставина знаходиться у центрі уваги міжнародних організацій, які діють у цілях захисту суспільних інтересів.

Ще один проблемний аспект у сучасному розвитку консалтингу полягає у хибній стратегії податкових консультантів – діяти поодиночці. Безперечно, командна робота фахівців із питань оподаткування забезпечує швидке знаходження кращих рішень. За допомогою такого консалтингу безліч клієнтів змогли вирішити серйозні ситуації аж до втрати бізнесу і кримінальних наслідків» [11].

Порівнюючи обсяг реалізованих послуг підприємствами, діяльність яких зосереджена в сфері бухгалтерського обліку та аудиту, у тому числі консультування із питань оподаткування, спостерігається, що у першому кварталі 2020 року цей обсяг становив 2 099 804,2 тис грн, у другому – 1 946

913,3 тис грн, а у третьому – 1 806 673,4 тис грн [13]. Можна припустити, що це зменшення відбулося через те, що в 2020 р. багатьом суб'єктам господарської діяльності важко пристосуватися до нових умов праці в період пандемії та всеукраїнського локдауну. Багатьом підприємствам з новими реаліями пандемії дуже важко впоратися без допомоги професійних консультантів, але неузгодженість законодавчої бази є перешкодою на шляху до розвитку ринку податкового консультування.

Сьогодні податкові консультації податкових та митних зборів згідно з Податковим кодексом перебувають у статусі індивідуальних. Однак платник податків отримав право тим самим оскаржити в суді як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію, що викладена в письмовій формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить нормам чи змісту відповідного податку чи збору. І тут податкові консультанти повинні зіграти важливу роль, адже у сьогоднішніх умовах мало просто прочитати нормативний документ. Важливо зрозуміти, а ще важливіше – правильно трактувати й уміло його застосувати.

Варто пам'ятати про те, що останніми роками податкове законодавство та податкова політика України нерідко змінювалася і нині реформується та піддається деякій нестабільності [6]. Тому розвиток податкового консультування в сучасній податковій системі набуває особливого значення у профілактиці податкових правопорушень і попереджень збитків, які виникають унаслідок нераціональних (із погляду можливих податкових наслідків) рішень щодо розподілу результатів економічної діяльності за вказаних умов.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, в Україні спостерігається недосконалість ринку податкового консалтингу через такі причини, як недостатній розгляд суттєвого змісту податкового консультування, його функціональних можливостей і організаційних принципів, неправильне розуміння основних завдань податкового консультанта, хибна стратегія багатьох податкових

консультантів, нераціональна поведінка платників податків після використання послуг податкового консультування.

На практиці система податкового консультування має багато неузгодженостей, пов'язаних із різними чинниками. Передусім, це відсутність відповідного законодавчого регулювання, що дозволило б окреслити реальні рамки діяльності податкових консультантів, визнати їх права та обов'язки. Звісно, що доступними є Податковий кодекс України, закони України, роз'яснення Державної фіскальної служби України, але їх положень недостатньо для ведення консультативної роботи за податковими розрахунками та платежами.

У європейських країнах механізм державного регулювання системи податкового консультування повністю налагоджений. Так, у Чехії, Польщі та Словаччині діє спеціальний закон, який регулює організацію та методику податкового консультування, а в Німеччині закон «Про податкове консультування» прийнято майже 50 років тому [18]. Відповідно у вітчизняній практиці наявний лише проєкт закону «Про податкове консультування», що не може бути повноцінним нормативно-правовим базисом для організації незалежної професійної діяльності щодо надання послуг, пов'язаних з оптимізацією провадження податкових розрахунків і платежів. Отже, відсутність законодавчого підґрунтя стає головним гальмуючим чинником на шляху розвитку податкового консультування в Україні, оскільки немає обґрунтованих статусів, відповідальності, обов'язків, на які мають орієнтуватися податкові консультанти у своїй діяльності.

Іншою не менш важливою проблемою є нестача професійного забезпечення організації та розвитку податкового консультування. У європейських країнах чітко визначені права, зобов'язання та вимоги до податкових консультантів, які проваджують професійну діяльність, спрямовану на регулювання базових аспектів системи оподаткування з пропозицією напрямів і механізмів оптимізації податкових розрахунків і платежів [18]. В Україні ці питання знаходяться на стадії розвитку, що

спричиняє додаткові складнощі в організації взаємовідносин між податковим консультантом, клієнтом і фіскальними органами. Мають бути забезпечені відповідні професійні компетенції, що передбачають наявність не лише спеціальних знань і навичок, а й демонстрування комунікабельності, уміння знаходити компроміс і вирішувати будь-які проблемні питання, здатність до аналітичного мислення з креативністю в питаннях побудови розвинених моделей оподаткування.

3.2. Перспективи розвитку консалтингових послуг в сфері оподаткування України на прикладі досвіду Польщі

Податковий консалтинг як вид діяльності виник у світі в 1960 роки. Характерною особливістю його на етапі становлення було активне впровадження в управлінський консалтинг великих аудиторських компаній, які сформували вектор розвитку податкового консалтингу. Зарубіжний досвід показує, що податкове консультування є для суспільного життя важливою сферою діяльності. У більшості держав світу правові норми, що регулюють діяльність податкових радників, вимагають професійної підготовки і підтвердження права на надання послуг з податкового консультування (Словаччина, Великобританія, Франція, Німеччина, Австрія, Чехія, Польща), а в деяких державах передбачено ліцензування такої діяльності (Німеччина, Австралія) [20, с.88-95].

На наше переконання, одним із важливішим завданням законотворців України має стати прийняття ЗУ «Про податкове консультування» [2] для розвитку та ефективного функціонування інституту податкових консалтингових послуг за допомогою державного регулювання такої діяльності. Крім того, потрібно чітко визначення ролі податкових радників у їхніх відносинах із замовниками і податковими органами. В Україні

основним орієнтиром у формуванні та розбудові ринку податкового консультування може стати позитивний досвід Польщі.

Слід зауважити, що Закон «Про податкове консультування» в Польщі від 05 липня 1996 року набув чинності із 01 січня 1997 року, тоді як Національна палата податкових консультантів створена 27 січня 2002 році.

Суб'єкти, уповноважені на професійне здійснення діяльності у сфері податкового консультування в Польщі можна розділити на 3 групи:

I група – це професійні організації із правосуб'єктністю, асоціації кооперативи або торгові палати, якщо їхня статутна діяльність включає консультаційні послуги із питань оподаткування, які надаються виключно їх членам;

II група – це аудиторські фірми, які уповноважені відповідно до окремих норм і положень проводити аудит фінансової звітності;

III група – це товариства з обмеженою відповідальністю чи акціонерні товариства, які відповідають всім таким умовам:

- в акціонерному товаристві випускаються тільки іменні акції;
- продаж акцій (їх часток) або встановлення застави на них потребує дозволу, наданого правлінням компанії;
- більшість членів правління є податковими консультантами, а якщо правління складається не більше ніж із двох осіб, один із них податковий радник [26].

Варто зауважити, що належність податкових радників до Національної палати податкових консультантів (НППК) в Польщі є обов'язковою та встановлюється при внесенні в реєстр.

Станом на 20.10.2022 році на сайті НППК в реєстрі податкових радників налічується 8886 фізичних осіб, які мають звання податкового консультанта та 463 юридичних осіб, які належать до компаній з надання послуг в сфері податків.

Національна палата податкових консультантів є юридичною особою.

Самоврядування податкових консультантів є незалежним у виконанні своїх завдань і підпорядковується тільки законам.

НППК проваджує навчальну, освітню та видавничу діяльність.

Органами Національної палати податкових консультантів Польщі є:

- Національний конгрес податкових консультантів (НКПК);
- Національна рада податкових радників;
- Державна ревізійна комісія;
- Вищий дисциплінарний суд;
- Дисциплінарний суд;
- Дисциплінарний представник [24].

Національна палата податкових радників може створювати регіональні відділення, місцеві відділення Дисциплінарного суду.

НКПК скликається Національною радою податкових радників.

НКПК проводиться кожні чотири роки.

Термін повноважень Національної ради податкових радників становить чотири роки.

Національна рада податкових радників обирає заступників голови, секретаря та скарбника таємним голосуванням зі членів свого складу.

Голова Національної ради податкових радників:

- керує його роботою;
- головує на засіданнях;
- представляє Національну раду податкових радників;
- підписує рішення;
- забезпечує виконання рішень Національної ради податкових радників.

В разі відсутності голови його обов'язки виконує один із його заступників.

До завдань Національної ради податкових радників входить:

- скликання НКПК;

- представництво інтересів податкових радників;
- забезпечення виконання рішень Національної конвенції податкових консультантів;
- складання річних фінансових планів НППК та звітів про їх виконання;
- прийняття рішень про внесення до списку та виключення із нього;
- прийняття рішень про внесення до реєстру та зняття із обліку;
- делегування членів екзаменаційної комісії;
- надання висновків щодо проектів нормативно-правових актів із питань податкового законодавства й звернення із цього приводу;
- контроль за дотриманням обов'язку укладення договору страхування, підготовка звітів із цього приводу;
- виконання інших завдань.

Детальний порядок діяльності органів місцевого самоврядування, порядок їх фінансування, у тому числі функціонування регіональних відділень НППК, а також порядок подання волевиявлень у майнових справах податкових радників визначається статутом НППК.

Голова Національного конгресу податкових консультантів переходить до профільного міністра, до компетенції якого входять питання державного фінансового статуту Національної палати податкових консультантів, протягом 14 календарних днів після закінчення Конгресу податкових радників [24].

Порядок внесення до списку податкових консультантів Польщі фізичних і юридичних осіб є різним. Розглянемо детальну цей процес у розрізі суб'єктів податкового консалтингу.

Фізична особа може бути внесена до списку податкових радників, якщо нею виконано такі умови:

- має повну дієздатність;
- має вищу освіту;

- користується повнотою публічних прав;
- пройшла шестимісячне стажування у Польщі;
- склала іспит на податкового консультанта;
- подала заяву про внесення до списку;
- гарантує належну роботу своєю поведінкою на сьогоднішній день професія податкового консультанта.

До переліку податкових консультантів включаються також фізичні особи, які відповідають умовам:

- є членами Державної екзаменаційної комісії із питань податкового консультування
- мають ступінь доктора юридичних наук чи економічних наук в галузі фінансового права чи фінансів.

Національна рада податкових радників веде перелік податкових консультантів, надалі – список, і приймає рішення про включення до списку чи виключення із нього.

Запис до списку здійснюється за заявою заінтересованої особи. Заява про внесення до списку включає:

1. прізвище, ім'я та дата народження;
2. зазначення місця проживання;
3. зазначення місця надання податкової консультації (юридичної адреси);
4. види економічної діяльності або види зайнятості;
5. податковий ідентифікаційний номер (NIP) або інший номер, який використовується для ідентифікації з метою оподаткування чи страхування
6. соціальне забезпечення, надане в країні походження заявника;

Крім того, до заяви додається:

- декларацію про відповідність умовам, визначеним Положення;
- актуальна довідка про несудимість із Державного реєстру кримінальних справ;

- документи, які підтверджують особа пройшла шестимісячне стажування та склала іспит на податкового консультанта.

Про зміни податковий консультант зобов'язаний повідомляти Національну раду податкових радників протягом 30 кал.днів із дня внесення таких змін.

Включення до списку податкових радників відбувається тільки після складення присяги голові Національного органу [24].

Із дати внесення до списку внесена особа набуває права на заняття професією податкового консультанта.

Національна рада податкових радників виключає податкового консультанта зі списку з таких причин: смерть радника; за його бажанням; втрата права займатися професією.

Втрата права займатися такою професією, якщо не дотримано певних умов перебування в НППК та в результаті остаточного судового рішення: міра позбавлення публічних прав; з повною чи частковою недієздатністю; захід у вигляді заборони займатися професійною діяльністю; дисциплінарний втрата права на практику в країні походження; суд про позбавлення права займатися професійною діяльністю.

В разі скасування судового рішення, яке спричинило втрату права на заняття професійною діяльністю, відбувається поновлення на роботі і внесення до списку на вимогу податкового консультанта.

Особа, яка виключена зі списку може бути повторно внесена до списку, якщо із видалення не минуло більше п'яти років і воно відповідає умовам Закону.

Національна рада податкових радників справляє плату за включення до списку податкових консультантів.

Національна рада податкових консультантів, за погодженням із міністром фінансів, визначить розмір збору, та дату його сплати.

Міністр фінансів після консультації із Національною радою податкових

радників визначає шляхом постанови спосіб, обсяг та процедуру публічного оприлюднення даних щодо;

—осіб, які внесені до списку податкових радників, із огляду на розповсюдження інформації про номер, присвоєний запису

—перелік податкових радників та місце надання послуг податкового консультування [24].

Внесення до реєстру юридичних осіб, які уповноважені для надання податкових консультацій

Національна рада податкових радників окремо веде реєстр юридичних осіб, які уповноважені здійснювати податкові консультації.

Запис до реєстру вноситься за заявою, яку подає орган управління юридичної особи.

Заява юридичної особи про внесення до реєстру містить:

—повне і скорочене найменування юридичної особи, адреса її місцезнаходження, ідентифікаційний податковий номер;

—організаційно-правова форма;

—прізвища, імена, адреси, податкові ідентифікаційні номери членів правління та наглядових органів компаній;

—прізвища, імена податкові ідентифікаційні номери членів органів управління;

—копія статуту;

—витяг із відповідного судового реєстру.

Юридична особа, яка внесена до реєстру, повинна повідомляти Національну раду податкових радників про будь-які зміни даних і зміни до статуту чи статуту у частині, що стосується умов надання податкових консультаційних послуг, протягом 30 кал. днів з моменту їхнього виникнення.

Національна рада податкових радників здійснює контроль за дотриманням суб'єктами, які внесені до реєстру умови надання податкових

консультацій. Виконання умов визначається на підставі витягу із відповідного судового реєстру чи витягу зі статуту.

Реєстр ведеться в електронному вигляді і обов'язково має бути оприлюднений у інформаційному бюлетені на веб-сайті НППК.

Після внесення до реєстру така юридична особа набуває право використовувати найменування позначку «компанія із питань податкового консультування».

Крім того, така позначка має стояти поруч з назвою компанії в усіх листах, які підготовлені стосовно асоціації:

—із наданням податкових консультацій та щодо всіх звітів і декларацій, підготовлених компанією

—для та від імені платників податків, платників або стягувачів.

Найменування "компанія з питань податкового консультування» охороняється законодавством.

Національна рада податкових радників виключає юридичну особу із реєстру у таких випадках:

-на її вимогу;

-за посадою або за поданням міністра, відповідального за державні фінанси, - у разі:

1.недотримання умов, що затверджені Законом про податкове консультування;

2. грубе або постійне порушення принципів і способу рекламування послуг податкового консультування;

-за посадою - у разі припинення юридичної особи [24].

Податкові *консультанти*, які входять до складу правління компаній, несуть відповідальність за надання цими компаніями консультаційних послуг із питань оподаткування відповідно до положень чинного законодавства й принципів професійної етики.

Національна рада податкових *консультантів* видає адміністративне

рішення про внесення до реєстру і про виключення із реєстру. Рішення підписується головуючим на засіданні, де прийнято рішення.

Такі рішення обов'язково доводяться до відома міністра фінансів й громадськості.

Національна рада податкових радників справляє плату за внесення запису до реєстру.

Національна рада податкових консультантів з погодженням із міністром фінансів визначають розмір такого збору, та дату його сплати із урахуванням витрат на адміністративне провадження й інші дії, які пов'язані із веденням реєстру.

Податковий раднику у Польщі займається професійною діяльністю податкового консультанта як :

- фізична особа, котра здійснює господарську діяльність від свого імені і за свій рахунок чи як учасник товариства, яке не має правосуб'єктність;

- особа, котра залишається в трудових відносинах із іншим підприємцями у частині виконання Закону від 6.03.2018 року – Закон «Про підприємців».

2. Податкові радники можуть здійснювати свою професійну діяльність шляхом участі в компаніях при умові, якщо

- генеральні партнери у товаристві із обмеженою відповідальністю і товаристві із обмеженою відповідальністю, а також партнери у інших компаніях є тільки податковими консультантами, юрисконсультами, державними аудиторами, адвокатами, патентними повіреними;

- іноземні адвокати, котрі практикують на основі положень Закону «Про податкове консультування»;

- іноземні юристи правової допомоги в Польщі, однак більшість повних партнерів у товаристві із обмеженою відповідальністю і товаристві з обмеженою відповідальністю та партнерами у інших компаніях.

Якщо в товаристві із обмеженою відповідальністю й акціонерному товаристві не більше 2 генеральних партнери чи інші товариства складаються із 2 партнерів, один із яких має бути юридичною особою.

Крім того, практичний податковий консультант зобов'язаний мати адрес електронної пошти, яка має бути обов'язково внесена до бази даних електронних адрес [24].

Національна рада податкових радників звертається до міністра, який є відповідальним за комп'ютеризацію, про звільнення адреси електронної пошти із бази електронних адрес в разі накладення дисциплінарного стягнення у вигляді зупинення права на заняття професійною діяльністю податкового радника чи позбавлення права на заняття професійною діяльністю податкового радника.

Податковий радник, який займається цією професією, може вести бізнес самостійно чи бути найнятим, якщо його виконання чи працевлаштування:

- не викликає конфлікту інтересів і несумісності між різними видами діяльності чи зайнятості;
- не порушує незалежність та неупередженість податкового радника;
- не суперечить принципам професійної етики податкового радника.

Консультант з питань оподаткування, котрий практикує у рамках трудових відносин в компанії із податкового консалтингу, займає посаду, підпорядковується безпосередньо керівнику компанії, в якій він працює.

До робочого часу податкового консультанта також входить час, який потрібний для вирішення питань поза межами компанії, де він працює, зокрема у судах чи органах державного управління, та час, який необхідний для підготовки до такої діяльності.

Податковий консультант зобов'язаний письмово повідомити НППК про початок підприємницької діяльності чи працевлаштування за межами діяльності у інших напрямках, з обов'язковим зазначенням видів бізнесу або

зайнятості протягом 30 календарних днів відповідно із дати її початку, початку роботи чи виникнення змін.

Податковий консультант не може надавати податкові консультації протягом двох років із дня включення до списку для осіб, чиї питання були вирішені протягом останніх трьох років перед припиненням роботи чи виконання функції [24].

Податковий радник не може вести справи платника податків і стягувача, якщо дружина або чоловік консультанта є найнята чи є державним службовцем в податковому або митному органі чи офісі, який підтримує міністра фінансів або перебуває на посаді, де виконує обов'язки в сфері підготовки рішень у справах, які пов'язані із визначенням податкових чи митних зобов'язань від цього платника податків.

Податковий радник повинен протягом 30 календарних днів повідомити НППК з дня внесення до списку про намір не займатися професією протягом не менше шести місяців із дня внесення.

Податковий консультант зобов'язаний повідомити НППК про перерву у професійній діяльності тривалістю понад шість місяців.

Обов'язки та права податкового радника

Податковий консультант зобов'язаний, зокрема:

- діяти відповідно до чинного законодавства, прийнятої присяги і принципів професійної етики;
- постійно підвищувати свою кваліфікацію;
- регулярно сплачувати членські внески.

Детально про обов'язки і права податкових радників визначено в таблиці 3.1.

Щодо обов'язку податкового консультанта зберігати професійну таємницю не може бути обмежений в часі.

Податкового радника не можна заслухати як свідка щодо фактів й інформації, на які він поширюється, якщо він не був звільнений від цього

обов'язку у порядку, встановленому окремими нормами законів.

Таблиця 3.1.

Права і обов'язки податкових радників - членів НППК Польщі

Обов'язки	Права
зберігати в таємниці факти та відомості, з якими він ознайомився у зв'язку із виконанням професії	може самостійно засвідчувати копію виданої йому довіреності
зберігати протягом п'яти років копії письмових звітів про незалежну перевірку, заяв від імені платників податків, та осіб, яким були надані консультації	бути представником у справах в частині судового розгляду рішень, ухвал та інших адміністративних актів з податкових питань
на усіх листах, які складені у зв'язку із наданням податкової консультації, проставляти назву компанії, під якою надається консультація, та місце її виконання, підпис та номер запису в списку податкових консультантів	виготовляти засвідчення копій документів на відповідність оригіналу, які подані в обсязі, визначеному окремими нормативними актами

**Джерело: складено автором за даними [24]*

Обов'язок зберігати професійну таємницю, не припиняється, де з проханням розкриття інформації, отриманої податковим консультантом, голова Управління захисту персональних даних діє у зв'язку з наданням податкових консультацій.

При здійсненні професійної діяльності податковий радник користується свободою слова та письма в межах визначені законом та матеріальні потреби.

Зловживання свободою, що є образою чи наклепом сторони чи її представника, свідка, експерта чи перекладача під приватним обвинуваченням, тягне лише дисциплінарну відповідальність.

Правила і порядок рекламування послуг із консультування з питань оподаткування, що передбачені правилами професійної етики застосовуються відповідно до суб'єктів, які зазначені в Законі «Про податкове консультування».

Оплата діяльності консультанта з податків визначається договором із замовником.

Варто зазначити, що Міністр юстиції за погодженням з НППК визначає своїм положенням винагороду за діяльність податкового консультанта у справах в сфері судового перегляду рішень, ухвал та інших адміністративних актів в справах податкові та митні зобов'язання та у справах адміністративного стягнення, які пов'язані із цими зобов'язаннями, що є підставою для присудження судом затрат на судове представництво, із урахуванням типу та складності справи й необхідного навантаження податкового радника.

Витрати на правову допомогу, яку надає податковий радник за посадою, покладаються на Державне казначейство.

В разі заподіяння шкоди під час здійснення своєї діяльності, податковий консультант та особи, які причетні до таких дій ці дії, несуть відповідальність за шкоду згідно із Цивільним кодексом.

Варто зазначити, що податковий консультант підлягає обов'язковому страхуванню цивільної відповідальності перед третіми особами. Таке зобов'язання поширюється на податкових консультантів, які практикують від свого імені без статусу юридичної особи. У випадках, коли податковий консультант працює в компанії, то цей обов'язок покладається на суб'єкти, які наймають податкових консультантів.

Суб'єкти, які не виконали обов'язок страхування, не мають здійснювати податкове консультування [26].

Міністр фінансів, НППК та Польська страхова палата, визначають порядок та детальний обсяг обов'язкового страхування, дата страхового зобов'язання і мінімальну гарантійну суму.

Податкові радники несуть дисциплінарну відповідальність:

- за невиконання чи неналежне виконання професійних обов'язків, визначених законом;
- за вчинки, які суперечать принципам професійної етики.
- здійснення діяльності із питань податкового консультування з

порушенням принципів, які визначені в закон про податкове консультування;

– невиконання обов'язку укладення договору страхування, в частині та на умовах, визначених у нормативних актах;

Дисциплінарними стягненнями є:

- застереження;
- догана;
- припинення права займатися професією на строк від шести місяців до трьох років;
- позбавлення права займатися професією.

Відповідно, що накладення стягнення у вигляді позбавлення права займатися професійною діяльністю тягне за собою виключення зі списку податкових консультантів.

Дисциплінарні справи податкових радників розглядають у:

першій інстанції в Дисциплінарному суді;

другій інстанції – у Вищому дисциплінарному суді.

Члени судів першої та другої інстанцій обирають з свого складу голову і заступника голови. Члени суду можуть входити до складу лише однієї інстанції суду та не можуть виконувати інші функції в органах.

Суд першої й другої інстанції розглядає справи в складі трьох осіб. В судовій колегії другої інстанції не може брати участь член суду, якщо він брав участь в постановленні оскаржуваного судового рішення.

Голова Дисциплінарного суду і Голова Вищого дисциплінарного суду призначають колегії судді та їх голови.

Представник міністра фінансів, а також представник міністра юстиції - якщо провадження було розпочато за клопотанням міністра юстиції - також можуть бути присутнім на слуханні.

Отримав клопотання про покарання, голова Дисциплінарного суду має призначати дату слухання і повідомити про це дисциплінарного інспектора, обвинуваченого, та його захисника та міністра фінансів, міністра юстиції та

НППК, а у разі потреби викликає свідків та експертів.

Якщо під час суду буде виявлено інше правопорушення, окрім правопорушення, передбаченого заявою про відкриття провадження, суддя може винести постанову про це правопорушення тільки за клопотанням дисциплінарного керівника та за згодою обвинуваченого.

Обґрунтування ухвали суду подається письмово за посадою протягом 14 календарних днів із дня проголошення ухвали [24].

Сторони можуть оскаржити таке рішення, що винесене Вищим дисциплінарним судом, до компетентного суду за місцем проживання обвинуваченого. Члени Дисциплінарного суду є незалежними щодо винесення судових рішень та підкоряються лише законам і правилам професійної етики.

Крім того, особа, яка не має звання податкового радника чи займається професійною діяльністю із надання консультацій з податків загрожує штраф до 50 тис злотих.

Таке покарання застосовується до члена правління юридичної особи, який, не маючи на це права, використовує найменування «Компанія податкового консультування» чи здійснює податкову консультаційну діяльність.

На наше переконання, для більш ефективного функціонування інституту податкового консультування в Україні також потрібно створити один орган, в якому було б чітко регламентовано організаційні засади діяльності усіх податкових консультантів, незалежно чи то є фізична особа чи юридична особа. Це дало б можливість більш результативніше розвивати ринок податкового консультування, де були б захищені обидві сторони податкових правовідносин – і платники податків (замовники податкових консультацій) і податкові радники.

Для цього потрібно:

1. Прийняти Закон України «Про податкове консультування», в яку

зобов'язати усіх осіб, які займаються або хочуть займатися діяльністю з консультування податків і зборів стати членами одного представницького органу.

2. Створити представницький орган, який б :

- регулював діяльність усіх податкових консультантів, починаючи з моменту реєстрації і до виключення з членства.

- напрацювали нормативно базу, яка б чітко регулювала усі організаційні положення діяльності її членів. А першу чергу визначити чіткі вимоги до представників осіб, які хочуть бути податковими консультантами, починаючи з навчання, освіти та отримання сертифікату податкового консультування, підвищення кваліфікації.

- створити Реєстр податкових консультантів України.

- створити сайт, на якому має міститися вся інформація про діяльність представницького органу, та інформація про консультантів з податків і зборів (освіту, досвід роботи, відзиви клієнтів).

- надати доступ усім платникам податків до реєстру податкових консультантів.

Таким чином, внутрішній ринок має значні перспективи в галузі податкового консалтингу. На початковому етапі розвитку інституту податкового консалтингу в Україні важливо визначити законодавчі основи його функціонування, визначити місце і роль податкових консультантів в їх відносинах з платниками податків і контролюючими органами.

ВИСНОВКИ

1. Ефективність податкового консалтингу як окремого виду діяльності доведена на світовому досвіді. Українське податкове законодавство досягло того витка розвитку, коли стає необхідним професійна консультаційна діяльність в галузі оподаткування. В умовах часто мінливого законодавства до послуг податкового консультування звертаються все більше людей, а податкові консультанти стають необхідними учасниками податкових відносин.

2.В Україні податковий консалтинг почав розвиватися разом з ускладненням податкової системи, тобто з часів незалежності України.

Передумовами податкового консалтингу в Україні є наступні фактори: суперечливість та неоднозначне трактування окремих його норм; часті зміни податкового законодавства; складність податкової системи України; значний вплив податків на фінансовий результат юридичних та фізичних осіб (податкові ризики).

3.В Україні ринок податкового консалтингу розвивається достатньо стихійно. Законодавчі основи для здійснення податкового консалтингу проходять період становлення і розвитку, немає діючих актів, що регламентують цю діяльність. На сьогоднішній день регуляція в Україні саме податкового консалтингу як окремого професійного виду діяльності достатньо незначна.

4.Послуги податкового консультування надають окремі фахівці і організації (в основному юридичні та аудиторські фірми), що мають таких фахівців в своєму штаті. Розвиток українського інституту податкового консалтингу відбувається зсередини: виділяються фахівці, створюються відділи на підприємствах, в аудиторських і юридичних компаніях, створюються самостійні об'єднання з податкового консультування. Пройшовши апробацію на практиці в умовах ринкової економіки, така діяльність досягла того моменту, коли потрібне окреме її врегулювання.

5. Аналізуючи фінансову діяльність ПАТ «Укрнафта» нами визначено, що чистий дохід у 2020 році зріз на 26 % порівняно з 2019 роком, при чому що собівартість продукції також зросла на 13,4 % і становила 18 094 млн грн у 2020 році. Проте інші операційні витрати у 2020 році зменшились на 49 % і становили 5 116 млн грн. Прибуток від операційної діяльності становив 6044, що є також позитивним, оскільки у 2019 році підприємство було збиткове.

6. Станом на 31 грудня 2019 року прострочений податковий борг компанії становив 10,3 млрд грн. Цей показник включав прострочену заборгованість самої компанії, а також борг по спільній діяльності, але не включає потенційні пені та штрафи, що будуть нараховані при сплаті податкового боргу. Разом з ними, сума податкового боргу на кінець 2019 року сягнула 30 млрд грн.

Механізм погашення простроченої податкової заборгованості, узгоджений акціонерами в березні 2019 року, передбачав викуп НАК «Нафтогаз України» 2,062 млрд м3 газу, що вже був раніше закачаний в ПСГ, та передоплати за 2 млрд м3 газу нового видобутку, що дозволило б ПАТ «Укрнафта» повністю погасити прострочений податковий борг разом із штрафами та пенями.

Водночас цей механізм давав можливість НАК «Нафтогаз України» погасити частину боргу перед ПАТ «Укрнафта», а державі - погасити частину власного боргу перед НАК «Нафтогаз України» за виконання спеціальних обов'язків з постачання природного газу споживачам. У 2019 році підписання угод купівлі-продажу газу було заблоковано. Пізніше, у листопаді 2019 року, Уряд скасував це обмеження, що дозволило компаніям повернутись до реалізації цього механізму у 2020 році.

7. У 2020 році компанія зробила важливий крок у вирішенні проблеми історичного податкового боргу, який станом на кінець року склав 10,3 млрд грн: акціонери ПАТ «Укрнафта» погодили договори про продаж НАК «Нафтогаз України» газу, що вже був закачаний у підземні сховища газу

(ПСТ), та про передоплату за газ майбутнього видобутку. Реалізація цих договорів дозволить компанії повністю погасити історичний податковий борг разом із штрафами та пенями, що створить передумови для залучення зовнішнього фінансування та стане запорукою сталого розвитку компанії та разом із нею всієї нафтовидобувної галузі країни. Втім, підписання договору та вирішення питання податкового боргу було заблоковано, що не дозволило остаточно розв'язати цю проблему вже в 2019 році та відтермінувало погашення боргу, а разом із ним і можливість прискорення розвитку підприємства. ПАТ «Укрнафта» та НАК «Нафтогаз України» повернулися до реалізації цього механізму у 2020 році, коли суттєві обмеження щодо підписання були зняті.

8. ПАТ «Укрнафта» для покращення своєї фінансово-господарської діяльності, зокрема щодо проведення аудиту фінансової звітності та оптимізації оподаткування неодноразово зверталась до консалтингових компаній таких як Ernst & Young, «Прайсвотерхаузкуперс». ПАТ «Укрнафта» відповідально ставиться до виконання своїх обов'язків і сплачує податки в термін, визначений законодавством. Станом на 31 грудня 2021 року компанія не мала заборгованості перед державним бюджетом.

9.В Польщі на підвищення попиту на послуги податкового консалтингу можна віднести такі фактори: посилення конкуренції та складності фінансового середовища. зміни у економіці країни, членства в ЄС. Їх дія полягає у пошуку нової якості в стратегії фінансового менеджменту. Податкові радники, функціонуючи як незалежні консультанти або як великі консалтингові підприємства, постійно зміцнюють свої позиції на ринку, тим самим прагнучи покращити комплексність послуг та налагодити співпрацю суспільної довіри із спорідненими професіями.

10. В Польщі податкові консультанти виконуючи свою незалежну професійну діяльність на ринковій основі, набули особливого статусу, одночасно поширюючи засади професії суспільної довіри. Їх професійна

діяльність базується на досвіді та міждисциплінарних навичках, професіоналізмі, що сприяє подальшому розвитку ринку податкового консультування. Отже, податкові консультанти мають значний економічний потенціал, котрий підвищує їх конкурентоспроможність на ринку.

11. Вітчизняний ринок послуг із податкового консультування має значні перспективи розвитку. В Україні на етапі розбудови інституту податкового консультування важливо визначити законодавчі основи його функціонування, а саме поєднати державне регулювання із системою саморегулювання ринку податкових послуг, чітко визначити роль податкових радників у їхніх відносинах із платниками податків і контролюючими органами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 13.03.2021).
2. Проект закону України від 10.07.2008 № 434 «Про податкове консультування». Верховна Рада України : офіційний вебпортал. URL: <http://rada.gov.ua/> (дата звернення: 15.03.2021).
3. «Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників. Випуск 71. Фінанси, кредит, страхування та пенсійне забезпечення. Розділ «Фондовий ринок»» (Інші професії - консультант з податків і зборів) від 11.12.2014р.
4. Безпалько І. Р. Теоретико-методичні засади податкового консультування в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: <http://www.economy. nauka.com.ua/?op=1&z=4543>
5. Бочуля Т. В. Розвиток професійного забезпечення податкового консультування відповідно до сучасних вимог економічного розвитку. *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції* : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. Одеса : ОНЕУ, 2018. С. 24–26.
6. Бречко О.В., Швайко М.В. Сутність і види податкового консультування. Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, м. Тернопіль, 27 грудня 2019 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С. 127–
7. Грінько А.П., Бочуля Т.В., Коробкіна І.С. Актуалізація базових положень податкового консультування в умовах модернізації сучасної економіки. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2018. Вип. 2(28). С. 7-20. URL: <https://repo.btu.kharkov.ua/handle/123456789/258>
8. Грінько А. П. Дослідження організації податкового планування як однієї з умов ефективного розвитку вітчизняних підприємств.

Технологический аудит и резервы производства. 2016. № 6 (4). С. 15–20.

9. Демишева Т.А. Организация и методика налогового консультирования : учеб. пособие. М. : Тезарус, 2004. 426 с.

10. Дерманська Л.В. Вітчизняні реалії та міжнародні основи регулювання податкового консультивання : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2017.

11. Матюшко М.М., Слюніна Т. Л. Проблеми розвитку податкового консультивання в Україні у сучасних реаліях. *Приазовський економічний вісник*, 2021. № 2 (25). С. 218-222.

12. Обговорення проєкту закону України «Про податкове консультивання в Україні». Спілка податкових консультиантів України : офіційний вебсайт. URL: <http://www.taxadvisers.org.ua> (дата звернення: 15.03.2021).

13. Обсяг реалізованих послуг за регіонами за видами економічної діяльності. Державна служба статистики України : офіційний вебсайт. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/posl/arh_dpssp_.html (дата звернення: 26.03.2021).

14. Основи управлінського консультивання : навч. посібник / за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. А. Е. Воронкової. Х. : ІНЖЕК, 2010. 484 с.

15. Податкові консультианти в Україні. Бухгалтер 911 : вебсайт. URL: <https://buhgalter911.com/blogs/post-1052909.html> (дата звернення: 20.03.2021).

16. Смірнова О. М. Організаційно-правове регулювання податкового консультивання: зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2010. № 8 (111). С. 47–52.

17. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 115–126.

18. Ткачик Ф. Організаційно-правове забезпечення податкового консультивання в Україні, Польщі та Чехії. *Світ фінансів*. 2014. № 3. С. 155–162.

19. Тучак Т.В., Богдан С.В. Концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 1(18). С. 312–316.
20. Шувалова Е.Б. Налоговое консультирование (правовой аспект): учебное пособие. М.: Центр ЕАОИ, 2011. 136 с.
21. Ясько І. В. Принципи оподаткування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2015. № 824. С. 135–139.
22. Офіційний сайт Палати податкових консультантів України URL: <http://www.ppk.org.ua>.
23. Офіційний сайт Спілки податкових консультантів України URL: <http://www.taxadvisers.org.ua>.
24. Офіційний сайт Національної палати податкових консультантів Польщі. URL : <http://www.bip.kidp.pl>.
25. Офіційний сайт ПАТ «Укрнафта» URL : <https://www.ukrnafta.com/>
26. Ustawa od 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym. URL <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU20110410213>



Звіт незалежного аудитора

Акціонерам Публічного акціонерного товариства «Укрнафта»

Звіт про аудит консолідованої фінансової звітності

Наша думка із застереженням

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного у розділі нашого звіту "Основа для висловлення думки із застереженням", консолідована фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах, консолідований фінансовий стан материнської компанії ПАТ «Укрнафта» (далі - «Компанія») та її дочірніх підприємств (далі - «Група») станом на 31 грудня 2020 року та консолідовані фінансові результати та консолідований рух грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і відповідає, в усіх суттєвих аспектах, вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо фінансової звітності.

Наш звіт аудитора відповідає нашому додатковому звіту для Комітету з питань аудиту від 22 квітня 2021 року.

Предмет аудиту

Консолідована фінансова звітність Групи включає:

- консолідований звіт про фінансовий стан станом на 31 грудня 2020 року;
- консолідований звіт про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід за рік, що закінчився на вказану дату;
- консолідований звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату;
- консолідований звіт про зміни у власному капіталі за рік, що закінчився на вказану дату; та
- примітки до консолідованої фінансової звітності, які включають опис основних принципів облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.

Основа для висловлення думки із застереженням

Операції та залишки з пов'язаними особами

Група розкрила у Примітці 30 до цієї консолідованої фінансової звітності залишки та операції з пов'язаними особами. Станом на дату цього звіту ми не одержали повного переліку пов'язаних осіб, в результаті, у нас не було можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо повноти розкриття цієї інформації станом на 31 грудня 2020 року і за 2020 фінансовий рік. Відповідно, ми не мали можливості визначити, чи будь-які коригування до розкриття залишків та операцій з пов'язаними особами були потрібні.

Наша думка із застереженням щодо консолідованої фінансової звітності за 2019 фінансовий рік також мала застереження відносно цього питання.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Наша відповідальність відповідно до цих стандартів описана далі у розділі *"Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності"* нашого звіту.

Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

Незалежність

Ми є незалежними по відношенню до Групи відповідно до Міжнародного кодексу етики для професійних бухгалтерів (у тому числі Міжнародних стандартів незалежності) Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) та етичних вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», які стосуються нашого аудиту консолідованої фінансової звітності в Україні. Ми виконали наші інші етичні обов'язки відповідно до цих вимог і Кодексу РМСЕБ.

Відповідно до всієї наявної у нас інформації, ми заявляємо, що ми не надавали неаудиторських послуг, які заборонені частиною 4 статті 6 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Пояснювальні параграфи

Інші непоточні активи

Ми звертаємо вашу увагу на параграф «Інші непоточні активи» у Примітці 4 до цієї консолідованої фінансової звітності, в якій описана невизначеність щодо строків і форми врегулювання права Групи на стягнення від ПАТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» (надалі, НАК «Нафтогаз України») за природний газ в обсязі 9 038 мільйонів кубічних метрів балансовою вартістю 3 481 269 тисяч гривень, добутий Групою і фізично закачаний у Національну газотранспортну систему України у попередніх роках, що відображений в інших непоточних активах станом на 31 грудня 2020 року. Наша думка не є модифікованою щодо цього питання.

Складання фінансової звітності у електронному форматі (iXBRL)

Ми звертаємо увагу на параграф «Складання фінансової звітності у електронному форматі (iXBRL)» у Примітці 3 до консолідованої фінансової звітності, в якій описано, що відповідно до законодавства, чинного на дату цього звіту незалежного аудитора, консолідована фінансова звітність Групи за МСФЗ повинна складатися і подаватися в єдиному електронному форматі (iXBRL). Як описано в Примітці 3 до консолідованої фінансової звітності, на дату складання цього аудиторського звіту керівництво Групи ще не підготувало пакет звітності у форматі iXBRL через обставини, описані в цій примітці, та планує підготувати і подати пакет протягом 2021 року.

Наша думка не є модифікованою щодо цього питання.

Наш підхід до аудиту

Короткий огляд



- Рівень суттєвості: 293 564 тисячі гривень, що складає 5% від середнього прибутку/(збитку) до оподаткування за останні три роки
- Ми провели аудит на семи компонентах, які охоплюють 100% активів Групи та 100% доходів від реалізації Групи
- Розрахунки за природний газ із НАК «Нафтогаз України»
- Забезпечення під судові процеси та штрафи та інші
- Знецінення основних засобів
- Ризик обходу механізмів внутрішніх контролів управлінським персоналом

У процесі планування аудиту ми визначили суттєвість та оцінили ризики суттєвого викривлення консолідованої фінансової звітності. Зокрема, ми проаналізували, в яких областях управлінський персонал сформував суб'єктивні судження, наприклад, щодо суттєвих бухгалтерських оцінок, що включало застосування припущень і розгляд майбутніх подій, з якими внаслідок їх характеру пов'язана невизначеність. Як і в усіх наших аудитах, ми також розглянули ризик обходу механізмів внутрішнього контролю управлінським персоналом, у тому числі, серед іншого, оцінку наявності ознак необ'єктивності управлінського персоналу, яка створює ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Суттєвість

Визначення обсягу нашого аудиту зазнало впливу застосування нами суттєвості. Аудит призначений для отримання обґрунтованої впевненості у тому, що консолідована фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Викривлення можуть виникати внаслідок шахрайства або помилки. Вони вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що окремо чи в сукупності вони вплинуть на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі цієї консолідованої фінансової звітності.

Виходячи з нашого професійного судження, ми встановили певні кількісні порогові значення для суттєвості, у тому числі для суттєвості на рівні консолідованої фінансової звітності в цілому, як показано нижче у таблиці. За допомогою цих значень і з урахуванням якісних факторів ми визначили обсяг нашого аудиту, а також характер, строки проведення та обсяг наших аудиторських процедур і оцінили вплив викривлень, за їх наявності (взятих окремо та в сукупності) на консолідовану фінансову звітність у цілому.

Загальний рівень суттєвості Групи	293 564 тисячі гривень
Як ми її визначили	5% від консолідованої середньої суми прибутку/(збитку) до оподаткування за останні три роки
Обґрунтування застосованого рівня суттєвості	Ми встановили рівень суттєвості на основі абсолютних величин середнього прибутку/(збитку) до оподаткування за останні три роки. Ми прийняли рішення використати прибуток/(збиток) до оподаткування, який, на нашу думку, є базовим показником, на основі якого користувачі, як правило, оцінюють результати діяльності Групи і який є загальноприйнятим базовим показником. У ході аналізу прибутку/(збитку) до оподаткування за 2020 рік та попередні роки ми звернули увагу на суттєві коливання з року в рік. У результаті, ми дійшли висновку про доцільність використання середнього значення за 2018, 2019 та 2020 роки для забезпечення доречного рівня суттєвості, що краще відображає розмір організації, оскільки виключає одноразові операції та волатильність. Ми визначили суттєвість на рівні 5%, який, як свідчить наш досвід, знаходиться у діапазоні прийнятних кількісних порогових значень суттєвості за цим показником.

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, які, на нашу професійну думку, мали найбільше значення для нашого аудиту консолідованої фінансової звітності за поточний період. Ці питання були розглянуті у контексті нашого аудиту консолідованої фінансової звітності в цілому та при формуванні нашої думки із застереженням про цю звітність, і ми не висловлюємо окремої думки з цих питань. Крім питання, описаного у розділі «Основа для висловлення думки із застереженням», ми визначили питання, які описані нижче ключовими питаннями аудиту, про які слід повідомити у нашому звіті.

Ключові питання аудиту

Які аудиторські процедури були виконані стосовно ключових питань аудиту

Розрахунки за природний газ із НАК «Нафтогаз України»

Відповідні розкриття інформації наведені у Примітках 4, 9, 25, 27 та 30 до цієї консолідованої фінансової звітності.

У 2020 році Група остаточно уклала угоду з НАК «Нафтогаз України» про розрахунок за природний газ в обсязі 2 061 мільйон кубічних метрів, вироблений і фізично закачаний у Національну газотранспортну систему України у 2006 році. У 2020 році було підписано відповідний договір купівлі-продажу й акт приймання-передачі природного газу та отримано грошові кошти. Крім того, у межах цієї угоди Група отримала передоплату за природний газ майбутнього видобутку. Передоплату було здійснено за змінний обсяг природного газу за ціною в євро, яку буде визначено на основі ринкових умов та курсу обміну гривні по відношенню до євро станом на дату майбутньої реалізації відповідного природного газу.

Надходження коштів за цими договорами дозволило Групі погасити її податкову заборгованість, накопичену з 2015 року, і сплатити пов'язані з нею штрафи та пеню, які Група нараховувала з того часу.

При обліку цих операцій Група сформувала наступні припущення та судження:

- час визнання виручки від реалізації природного газу, видобутого в 2006 році;
- період, необхідний для погашення передоплати, з урахуванням виробничих планів із видобутку природного газу, майбутніх цін на природний газ у євро та курсів обміну гривні по відношенню до євро станом на дати реалізації природного газу;
- коефіцієнт дисконтування.

Ми вважали ці операції ключовим питанням аудиту, оскільки вони є найбільш суттєвими операціями 2020 фінансового року і, окрім впливу на певні статті фінансової звітності, також вплинули на загальну оцінку спроможності Групи продовжувати діяльність на безперервній основі. Рівень суджень та оцінок, застосованих в обліку передоплати, отриманої від НАК «Нафтогаз України», і величина усіх цих операцій мали суттєвий

Серед інших аудиторських процедур ми виконали наступне:

- Ми перевірили договори купівлі-продажу, відповідні акти приймання-передачі та пов'язані з ними платежі, здійснені НАК «Нафтогаз України»;
- Ми також оцінили облік реалізації природного газу видобутку 2006 року і первісне визнання передоплати та її подальший облік. Ми також критично проаналізували обґрунтованість суттєвих управлінських припущень та оцінок, застосованих управлінським персоналом при обліку зазначених вище операцій, із посиленням на виробничі плани Групи, ринкові дані, зовнішні індикатори, де це застосовно, та дійшли висновку, що використані припущення знаходяться у прийнятному діапазоні;
- Ми оцінили відповідні розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності.

вплив на консолідовану фінансову звітність та наш аудит.

Ключові судження та припущення розкриті у Примітці 4.

Забезпечення під судові процеси та штрафи та інші

Відповідні розкриття інформації наведені у Примітках 4, 25 та 29 до цієї консолідованої фінансової звітності.

У зв'язку з несплатою або несвоєчасною сплатою рентної плати, податку на прибуток та податку на додану вартість з 2015 року, Група визнала забезпечення під можливі штрафи та пені, як зазначено у Примітці 25 до консолідованої фінансової звітності. Крім того, через можливі різні інтерпретації та зміни податкового й іншого законодавства України, тлумачення положень податкового законодавства Групою можуть бути потенційно поставлені під сумнів податковими органами чи наслідки судових процесів, стороною яких є Група, можуть бути не на користь ПАТ «Укрнафта», у зв'язку з чим Група розкрила у Примітці 29 інформацію про свої умовні зобов'язання.

У грудні 2020 року Група переважно погасила свою податкову заборгованість і сплатила пов'язані з нею штрафи та пені, нараховані з 2015 року.

Управлінський персонал обліковує забезпечення під штрафи та пені за несвоєчасну сплату податків у статті «Забезпечення під судові процеси та штрафи». Для розрахунку суми забезпечення під штрафи та пені управлінський персонал зробив такі основні припущення, інформація про які розкрита у Примітці 4: дата сплати податкового зобов'язання та дата, на яку сума податкових повідомлень-рішень стає узгодженою. Крім того, Група вживає заходи щодо оскарження решти випущених податковими органами податкових повідомлень-рішень щодо рентної плати і вважає, що вона матиме змогу відстояти свою позицію, отже, розкриває інформацію про відповідні податкові повідомлення-рішення у складі забезпечень з огляду на невизначеність сум та/чи строків.

Ці забезпечення та умовні зобов'язання, операції з погашення податкової заборгованості та сплати відповідних штрафів і пені, як і сума решти податкових повідомлень-рішень, є значимими для цілей нашого аудиту з огляду на рівень суджень, які застосовуються при їх оцінці, та величини балансової вартості

У ході наших аудиторських процедур ми виконали наступне:

- Ми перевірили математичну точність розрахунків та критично проаналізували коректність припущень, застосованих управлінським персоналом, з урахуванням положень чинного податкового законодавства, поточної судової практики та врегулювання аналогічних питань у минулому;
- Ми залучили своїх внутрішніх експертів із податкових та юридичних питань для проведення оцінки податкових ризиків та оцінки потенційної суми тих ризиків, рівень яких за результатами оцінки був вище, ніж «відсутній», включаючи аналіз результатів останніх податкових перевірок та значних податкових спорів Групи;
- Ми проаналізували незавершені судові процеси Групи для оцінки повноти забезпечень, зобов'язань та умовних зобов'язань, розкритих управлінським персоналом в консолідованій фінансовій звітності. Ми проаналізували рішення судів, щоб переконатися у наявності результатів розгляду аналогічних справ, які підтверджують судження та облікові оцінки, сформовані Групою. В рамках цієї процедури, ми звернулися до зовнішніх та внутрішніх юристів, які представляють Компанію в цих судових справах та отримали розуміння їх оцінки вірогідності та сум, необхідних для врегулювання цих спорів;
- Ми перевірили угоду про погашення податкових зобов'язань з податку на прибуток, податку на додану вартість (ПДВ) та рентної плати включно з нарахованими штрафами та пенею за несвоєчасну сплату вказаних податків, відповідні платежі, здійснені Групою, та звірки з регіональними податковими органами сум податкової заборгованості, штрафів і пені за несвоєчасну сплату податків та оскаржених податкових повідомлень-рішень. Ми перевірили математичну точність нарахування забезпечень під штрафи та пені за несвоєчасну сплату податків за рік і звірили погашення заборгованості з платежами, здійсненими Групою;

або суми, що розкривається у звітності як потенційні позиції впливу, відповідно.

Ключові судження та припущення розкриті у Примітках 4, 25 та 29.

- Ми провели наші процедури на вибірковій основі у відповідності до свого професійного судження та нашої методології аудиту;
- Ми оцінили відповідні розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності.

Знецінення основних засобів

Відповідні розкриття інформації наведені у Примітках 4, 15, 17, 18 та 19 до цієї консолідованої фінансової звітності.

Відповідно до облікової політики Групи, на кожну звітну дату Група проводить оцінку наявності ознак можливого зменшення корисності активів. При наявності будь-яких таких ознак основні засоби тестуються на предмет знецінення. Група залучила незалежного оцінювача для проведення тесту на знецінення своїх основних засобів станом на 1 жовтня 2020 року через те, що ключові ознаки знецінення інсували станом на 1 жовтня 2020 року і, за оцінками керівництва, суттєві припущення, використані в моделях знецінення на 1 жовтня 2020 року, залишалися незмінними до 31 грудня 2020 року. В результаті проведеного тестування Компанія визнала суттєві збитки від знецінення активів.

Це питання є значним для цілей нашого аудиту з огляду на рівень застосованих суджень та величину балансової вартості основних засобів для консолідованої фінансової звітності та нашого аудиту.

Ключові судження та припущення розкриті у Примітці 4.

У ході наших аудиторських процедур ми виконали наступне:

- Ми залучили наших внутрішніх експертів з оцінки до складу команди аудиторів для оцінки обґрунтованості методології, застосованої незалежним оцінювачем при проведенні тесту на знецінення основних засобів, в тому числі перевірки розрахунку середньозваженої вартості капіталу;
- Ми протестували вхідні параметри, використані при знеціненні основних засобів, на предмет їх повноти та коректності;
- Ми робили запити працівникам на різних рівнях організаційної структури Групи, включаючи технічних спеціалістів, щоб переконатися у доказах, які ми отримали під час тестування вхідних параметрів та перевірки коректності припущень;
- Ми проаналізували судження управлінського персоналу при визначенні одиниць, які генерують грошові кошти, та припущення, покладені в основу прогнозу потоків грошових коштів, переважно ті, на основі яких результат є найбільш чутливим, наприклад, ціна на нафту, обсяги виробництва, обсяги реалізації на АЗС, середньозважена вартість капіталу;
- Ми перевірили математичну точність моделей знецінення та коректність порівняння та віднесення результатів на балансову вартість окремих статей основних засобів. Крім того, ми оцінили обґрунтованість методу віднесення результатів знецінення на окремі активи, застосованого управлінським персоналом.

Ризик обходу механізмів внутрішніх контролів управлінським персоналом

Міжнародні стандарти аудиту вимагають від нас під час кожного аудиту розглядати ризик обходу механізмів внутрішніх контролів управлінським персоналом як значний ризик. Управлінський персонал є у виключному положенні для можливості здійснення шахрайства через його здатність маніпулювати бухгалтерськими записами

У ході наших аудиторських процедур ми виконали наступне:

- Ми оцінили загальну систему контролю Групи, включаючи процеси авторизації та ліміти повноважень, передбачених Статутом. У ході розробки наших аудиторських процедур ми розглядали ряд превентивних контролів,

внаслідок обходу контролів, які за інших умов працюють ефективно. Правління постійно продовжує вдосконалювати структуру корпоративного управління та внутрішні контролі і середовище контролів Групи, які дозволяють вживати належних заходів щодо мінімізації ризиків шахрайства. У квітні-травні 2019 року були створені та у 2020 році повністю функціонували Комітет з питань аудиту, Комітет з питань призначень і винагород, Комітет з питань етики та Комітет з питань сталого розвитку.

Ми оцінювали ризик обходу механізмів внутрішніх контролів управлінським персоналом як такий, що потребує особливої уваги в ході аудиту поточного року і, таким чином, визначили, що він є ключовим питанням аудиту.

впроваджених Компанією. Ми також оцінили поточний стан недоліків системи внутрішнього контролю, які ми виявили у минулих роках, та дотримання законів і нормативно-правових актів, які є релевантними для цілей аудиту консолідованої фінансової звітності. Процедури, зазначені вище, допомогли нам визначити відповідні аудиторські процедури для усунення цього ризику;

- Ми оцінили ризик та проаналізували наявність будь-яких доказів необ'єктивності управлінського персоналу або значну зміну підходу до суттєвих облікових оцінок та суджень, які стосуються консолідованої фінансової звітності, порівняно з попереднім роком. Ми переглянули протоколи засідань органів корпоративного управління Групи, концентруючись на питаннях, що можуть свідчити про ризики обходу механізмів внутрішніх контролів управлінським персоналом;
- Ми робили запити працівникам на різних рівнях організаційної структури Групи, щоб переконатися у послідовності тверджень, які ми отримали від управлінського персоналу як усно, так і у письмовій формі. Ми протестували зв'язки з третіми сторонами та отримали від них листи-підтвердження (в тому числі від банків, окремих постачальників та клієнтів, зовнішніх юридичних консультантів) для цілей визначення існування та повноти господарських операцій. Ми проаналізували ціни закупівель та ціни реалізації й інші умови контрактів та порівняли їх з ринковими;
- Ми проаналізували як юридичну форму, так і суть суттєвих договорів Групи. Серед інших процедур ми також провели докладний аналіз індивідуального підходу до оцінки очікуваних кредитних збитків щодо дебіторської заборгованості від найбільших клієнтів Групи, детальний аналіз цін реалізації природного газу, перевірку визнання доходів від реалізації, де Група діяла як принципал чи агент, та оцінку сутності потенційно нестандартних і одноразових значних операцій, щоб переконатися у тому, що такі операції були належним чином затверджені і правильно відображені в обліку та розкриті у консолідованій фінансовій звітності;
- Ми включили елемент непередбачуваності до нашого плану аудиту процедури, та проаналізували автоматизовані та ручні бухгалтерські проводки, щоб визначити, що вони відповідають комерційній сутності та обґрунтованості, та окремо проаналізували проводки відносно заздалегідь визначених критеріїв;

- Ми провели наші процедури, зазначені вище, на вибірковій основі у відповідності до свого професійного судження та нашої методології аудиту.

Як ми визначили обсяг групового аудиту

Ми визначили обсяг аудиту таким чином, щоб ми мали змогу виконати роботу у достатньому обсязі для отримання підстав для висловлення нашої думки про консолідовану фінансову звітність у цілому з урахуванням структури Групи, облікових процесів та механізмів контролю, які використовує Група, а також з урахуванням специфіки галузі, в якій Група здійснює свою діяльність.

Наш аудит було зосереджено на аудиті ПАТ «Укрнафта», його двох дочірніх підприємств, двох спільних операціях одного дочірнього підприємства, одного спільного підприємства та однієї асоційованої компанії. Ми визначили природу та глибину наших аудиторських процедур на компонентах Групи, щоб впевнитися, що ми виконати роботу у достатньому обсязі для того, щоб мати змогу висловити нашу думку про консолідовану фінансову звітність у цілому. Члени аудиторської команди відвідали компоненти Групи у різних регіонах України для того, щоб впевнитися в наявності активів Групи, відповідності груповим процедурам та політикам і отримати інші докази, які дають змогу висловити нашу думку. Аудит усіх компонентів Групи проведено тією ж аудиторською командою, і ми не поклалися на інші аудиторські команди. Крім того, аудит консолідації та розкриття до фінансової звітності Групи було проведено тією ж аудиторською командою у головному офісі ПАТ «Укрнафта».

Проводячи зазначені вище процедури на компонентах разом із додатковими процедурами на груповому рівні, ми отримали достатні та прийнятні аудиторські докази щодо консолідованої фінансової звітності Групи в цілому для надання підстав для висловлення нашої думки із застереженням щодо консолідованої фінансової звітності.

Інша інформація, включаючи звіт про управління

Управлінський персонал несе відповідальність за іншу інформацію. Інша інформація включає консолідований звіт про управління та Річну інформацію емітента цінних паперів (але не включає консолідовану фінансову звітність та наш звіт аудитора щодо цієї фінансової звітності), які ми отримали до дати випуску цього звіту аудитора.

Наша думка із застереженням щодо консолідованої фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію, включаючи консолідований звіт про управління.

У зв'язку з проведенням нами аудиту консолідованої фінансової звітності наш обов'язок полягає в ознайомленні із зазначеною вище іншою інформацією та у розгляді питання про те, чи наявні суттєві невідповідності між іншою інформацією та консолідованою фінансовою звітністю або нашими знаннями, одержаними в ході аудиту, та чи не містить інша інформація інших можливих суттєвих викривлень.

На нашу думку, за результатами проведеної нами роботи у ході аудиту інформація, наведена у консолідованому звіті про управління за фінансовий рік, за який підготовлена консолідована фінансова звітність, відповідає консолідованій фінансовій звітності.

Крім того, виходячи з нашого знання та розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, отриманих у ході аудиту, ми зобов'язані повідомляти про факт виявлення суттєвих викривлень у консолідованому звіті про управління та іншій інформації, які ми отримали до дати цього аудиторського звіту. Ми не маємо що повідомити у цьому зв'язку.

Відповідальність управлінського персоналу та осіб, відповідальних за корпоративне управління, за консолідовану фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ та вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання консолідованої фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні консолідованої фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Групи продовжувати безперервну діяльність, за розкриття у відповідних випадках відомостей, що стосуються безперервної діяльності, та за складання звітності на основі припущення про подальшу безперервну діяльність, крім випадків, коли управлінський персонал має намір ліквідувати Групу або припинити її діяльність або коли в нього відсутня жодна реальна альтернатива, крім ліквідації або припинення діяльності.

Особи, відповідальні за корпоративне управління, несуть відповідальність за нагляд за процесом підготовки фінансової звітності Групи.

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

Наша мета полягає в отриманні обґрунтованої впевненості у тому, що консолідована фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки, та у випуску аудиторського звіту, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, але не є гарантією того, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявляє суттєві викривлення за їх наявності. Викривлення можуть виникати внаслідок шахрайства або помилки і вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що окремо чи в сукупності вони вплинуть на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі цієї консолідованої фінансової звітності.

У ході аудиту, що проводиться відповідно до МСА, ми застосовуємо професійне судження та зберігаємо професійний скептицизм протягом всього аудиту. Крім того, ми виконуємо наступне:

- виявляємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення консолідованої фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки; розробляємо та виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики; отримуємо аудиторські докази, які є належними та достатніми і надають підстави для висловлення нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення в результаті шахрайства є вищим, ніж ризик невиявлення суттєвого викривлення в результаті помилки, оскільки шахрайські дії можуть включати змову, підробку, навмисний пропуск, викривлене подання інформації та дії в обхід системи внутрішнього контролю;
- отримуємо розуміння системи внутрішнього контролю, що стосується аудиту, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю Групи;
- оцінюємо належний характер застосованої облікової політики та обґрунтованість бухгалтерських оцінок і відповідного розкриття інформації, підготовленої управлінським персоналом;
- робимо висновок про правомірність застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності та на основі отриманих аудиторських доказів - висновок про наявність суттєвої невизначеності у зв'язку з подіями або умовами, які можуть викликати значні сумніви у спроможності Групи продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми дійшли висновку про наявність суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу у нашому аудиторському звіті до відповідного розкриття інформації у консолідованій фінансовій звітності або, якщо таке розкриття є неналежним, модифікувати нашу думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Проте майбутні події або умови можуть призвести до того, що Група втратить здатність продовжувати свою діяльність на безперервній основі;
- проводимо оцінку подання консолідованої фінансової звітності в цілому, її структури та змісту, включаючи розкриття інформації, а також того, чи розкриває консолідована фінансова звітність операції та події, покладені в її основу, так, щоб було забезпечено їхнє достовірне подання;

- отримуємо достатні прийнятні аудиторські докази щодо фінансової інформації суб'єктів господарювання або напрямків господарської діяльності у складі Групи для висловлення думки про консолідовану фінансову звітність. Ми відповідаємо за спрямування, нагляд та проведення аудиту Групи. Ми одноосібно відповідаємо за нашу аудиторську думку.

Ми здійснюємо інформаційну взаємодію з особами, відповідальними за корпоративне управління, повідомляючи їм, серед іншого, про запланований обсяг та строки аудиту, а також про суттєві зауваження за результатами аудиту, у тому числі про значні недоліки системи внутрішнього контролю, які ми виявляємо у ході аудиту.

Крім того, ми надаємо особам, відповідальним за корпоративне управління, заяву про те, що ми дотримались усіх відповідних етичних вимог до незалежності, та поінформували цих осіб про всі взаємовідносини та інші питання, які можна обґрунтовано вважати такими, що мають вплив на незалежність аудитора, і якщо потрібно – про заходи, вжиті для усунення загроз, або застосовані застережні заходи.

Із тих питань, про які ми повідомили осіб, відповідальних за корпоративне управління, ми визначаємо питання, які були найбільш значущими для аудиту консолідованої фінансової звітності за поточний період і, відповідно, є ключовими питаннями аудиту. Ми описуємо ці питання у нашому аудиторському звіті, крім випадків, коли оприлюднення інформації про ці питання заборонене законом чи нормативними актами, або коли у надзвичайно рідкісних випадках ми доходимо висновку про те, що інформація про будь-яке питання не повинна бути повідомлена у нашому звіті, оскільки можливо обґрунтовано передбачити, що негативні наслідки повідомлення такої інформації перевищать суспільно значиму користь від її повідомлення.

Звіт про інші правові та регуляторні вимоги

Призначення аудитора

Ми вперше були призначені аудиторами Групи за 2015 фінансовий рік. Наше призначення поновлювалося щороку рішенням акціонерів протягом загального періоду безперервного призначення аудиторами, який складає 6 років. Наше призначення аудиторами за 2020 рік було затверджене Наглядовою радою 3 жовтня 2019 року та загальними зборами акціонерів 28 листопада 2019 року.

Ключовий партнер з аудиту, відповідальний за завдання з аудиту, за результатами якого випущено цей звіт незалежного аудитора, - Волкова Олена Анатоліївна.

ТОВ АФ "ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)"
Номер реєстрації у Реєстрі аудиторів та суб'єктів
аудиторської діяльності 0152

Волкова Олена Анатоліївна
Номер реєстрації у Реєстрі аудиторів та
суб'єктів аудиторської діяльності 101813

ТОВ АФ "ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)"



м. Київ, Україна

27 квітня 2021 року

Група «Укрнафта»

Консолідований звіт про фінансовий стан

Усі суми наведені в тисячах гривень, якщо не зазначено інше

	Прим.	31 грудня 2020 р.	31 грудня 2019 р.	1 січня 2019 р.
АКТИВИ				
Непоточні активи				
Нафтогазові активи	17	5 964 625	8 835 990	5 847 144
Активи розвідки та оцінки	18	82	72 979	64 792
Інші основні засоби	19	7 444 382	9 008 989	7 853 634
Нематеріальні активи		341 333	366 490	312 491
Інвестиції у спільні підприємства та асоційовані компанії		6 559	22 309	12 751
Інші фінансові активи		1 950	2 138	2 220
Інші непоточні активи	4	3 481 269	4 105 206	4 119 440
Довгострокова передплата з податку на прибуток		3 268 750	-	-
Відстрочений податковий актив	16	5 600 561	6 397 525	5 811 411
Загальна сума непоточних активів		26 109 511	28 811 626	24 023 883
Поточні активи				
Товарно-матеріальні запаси	20	3 623 124	5 275 215	7 340 004
Дебіторська заборгованість	21	6 006 296	6 971 860	6 582 507
Передоплати видані	22	127 993	150 337	125 431
Інші поточні активи	23	1 945 546	1 602 941	2 008 032
Передплата з податку на прибуток		9 599	19 100	2 079
Грошові кошти з обмеженим правом використання		52 247	100 928	103 722
Грошові кошти та їх еквіваленти		238 621	206 173	174 489
		12 003 426	14 326 554	16 336 264
Непоточні активи, утримувані для продажу		15 245	15 245	15 245
Загальна сума поточних активів		12 018 671	14 341 799	16 351 509
ЗАГАЛЬНА СУМА АКТИВІВ		38 128 182	43 153 425	40 375 392
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ				
Власний капітал, що належить власникам акцій материнської компанії				
Статутний капітал	24	1 010 972	1 010 972	1 010 972
Дооцінка		18 416 597	20 592 574	16 795 639
Накопичений збиток		(9 926 914)	(15 547 887)	(11 494 776)
		9 500 655	6 055 659	6 311 836
Частка неконтролюючих учасників		(4 574)	(12 816)	(10 036)
ЗАГАЛЬНА СУМА КАПІТАЛУ		9 496 081	6 042 843	6 301 799
Непоточні зобов'язання				
Інші непоточні зобов'язання	27	14 606 540	-	-
Зобов'язання з оренди		81 683	86 038	-
Зобов'язання за пенсійним планом із встановленими виплатами	26	1 763 957	1 833 257	1 495 133
Зобов'язання щодо виведення активів з експлуатації та інші забезпечення	25	1 091 485	1 046 040	776 897
Загальна сума непоточних зобов'язань		17 543 665	2 965 335	2 272 030
Поточні зобов'язання				
Торговельна та інша поточна кредиторська заборгованість		1 344 640	1 385 384	1 122 312
Аванси та інші зобов'язання	28	2 473 687	1 134 663	1 057 642
Рентна плата, інші податки та подібні платежі		941 371	10 104 604	10 149 376
Податок на прибуток до сплати		-	1 252 751	1 782 249
Зобов'язання за пенсійним планом із встановленими виплатами	26	257 831	234 021	187 101
Зобов'язання щодо виведення активів з експлуатації та інші забезпечення	25	6 070 907	20 033 824	17 502 883
Загальна сума поточних зобов'язань		11 088 436	34 145 247	31 801 563
ЗАГАЛЬНА СУМА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ		28 632 101	37 110 582	34 073 593
ЗАГАЛЬНА СУМА КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ		38 128 182	43 153 425	40 375 392

Ця консолідована фінансова звітність затверджена до випуску від імені Групи 27 квітня 2021 року.

О.В. Геє
Голова ПравлінняІ.В. Свєць
Заступник Голови Правління, Головний фінансовий директорО.В. Іванова
Головний бухгалтер

Примітки на сторінках 5-61 є невід'ємною частиною цієї консолідованої фінансової звітності

Група «Укрнафта»

Консолідований звіт про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід

Усі суми наведені в тисячах гривень, якщо не зазначено інше

	Прим.	2020 рік	2019 рік
Доходи від звичайної діяльності	9	36 142 674	29 257 109
Собівартість реалізації	9	(18 313 667)	(16 358 743)
Знецінення нафтогазових активів, активів розвідки та оцінки, інших основних засобів	15	(788 400)	(761 374)
Валовий прибуток		17 040 607	12 136 992
Витрати на збут	10	(1 783 448)	(1 679 828)
Адміністративні витрати	11	(1 670 945)	(1 713 750)
Інші операційні витрати	12	(5 335 757)	(10 329 237)
Чисті витрати за очікуваними кредитними збитками від фінансових активів	21,22	(3 598 288)	(3 281 309)
Інші операційні доходи	12	1 131 670	358 501
Частка прибутку асоційованих підприємств та спільних підприємств		(15 516)	20 860
Прибуток/(збиток) до вирахування процентів та оподаткування		5 768 323	(4 487 771)
Фінансові доходи	13	79 452	24 869
Фінансові витрати	13	(550 120)	(294 736)
Прибуток/(збиток) до оподаткування		5 297 655	(4 757 638)
(Витрати)/дохід з податку на прибуток	16	(1 251 575)	843 479
Прибуток/(збиток) за рік		4 046 080	(3 914 159)
Прибуток/(збиток), що належить:			
Власникам акцій Компанії		4 037 838	(3 911 379)
Частка неконтролюючих учасників		8 242	(2 780)
Прибуток/(збиток) за рік		4 046 080	(3 914 159)
Інші сукупні доходи/(збитки)			
Позиції, що не будуть рекласифіковані в прибутки та збитки			
Зміна в оцінці зобов'язання щодо виведення активів з експлуатації	25, 9	7 357	(202 345)
Вплив податку на прибуток	16	(1 324)	36 422
Збільшення справедливої вартості нафтогазових активів, активів розвідки та оцінки, інших основних засобів		-	7 944 753
Вплив податку на прибуток	16	-	(1 430 056)
Зменшення справедливої вартості нафтогазових активів та інших основних засобів	15	(2 590 532)	(3 040 047)
Вплив податку на прибуток	16	466 295	547 208
Переоцінка пенсійних зобов'язань	26	156 616	(244 010)
Вплив податку на прибуток	16	(28 191)	43 922
Загальна сума інших сукупних (збитків)/доходів		(1 989 779)	3 655 847
Загальна сума сукупного доходу/(збитку), що належить:		2 056 301	(258 311)
Власникам акцій Компанії		2 048 059	(255 532)
Частка неконтролюючих учасників		8 242	(2 780)
Загальна сума сукупного доходу/(збитку) за рік		2 056 301	(258 312)

Чистий прибуток/(збиток) на одну просту акцію	24	74,61	(72,18)
---	----	-------	---------

О.В. Гез
Голова Правління

О.В. Іванова
Головний бухгалтер

І.В. Євєць
Заступник Голови Правління, Головний фінансовий директор

Примітки на сторінках 5-61 є невід'ємною частиною цієї консолідованої фінансової звітності

Група «Укрнафта»

Консолідований звіт про рух грошових коштів

Усі суми наведені в тисячах гривень, якщо не зазначено інше

	Прим.	2020 рік	2019 рік
Грошові потоки від операційної діяльності			
Прибуток/(збиток) до оподаткування		5 297 655	(4 757 638)
Коригування на негрошові статті:			
Амортизація, виснаження та знос	14	2 666 604	1 551 927
(Дохід від сторнування)/Нарахування забезпечень		(653 120)	2 671 756
Ефект змін у припущеннях щодо зобов'язань з виведення активів з експлуатації та зобов'язань за планом із встановленими виплатами	9, 25	24 603	15 510
Частка прибутку асоційованих підприємств та спільних підприємств		15 516	(20 860)
Зміна резерву під застаріння товарно-матеріальних запасів та знецінення інших поточних активів	12	(98 462)	188 315
Чисті витрати за очікуваними кредитними збитками від фінансових активів	21, 22	3 598 288	3 281 309
Списання кредиторської заборгованості	12	(21 097)	(124 912)
Знецінення нафтогазових активів, активів розвідки та оцінки, інших основних засобів	15	788 400	761 374
Фінансові витрати	13	550 120	294 736
Фінансові доходи	13	(79 452)	(24 869)
Курсові різниці	12	237 188	174 815
Зміна інших непоточних активів		514 546	14 234
Інші негрошові доходи та витрати		-	15 358
Грошові потоки від операційної діяльності до змін в оборотному капіталі		12 840 789	4 041 055
Зміни в оборотному капіталі:			
Зміна дебіторської заборгованості		(2 546 507)	(3 949 663)
Зміна товарно-матеріальних запасів		1 398 797	2 145 467
Зміна передоплат виданих		30 407	(24 907)
Зміна інших поточних активів		(342 605)	320 764
Зміна кредиторської заборгованості		(18 711)	290 658
Зміна авансів та інших зобов'язань		991 326	(5 570)
Зміна рентної плати, інших податків та подібних платежів		(9 163 233)	(44 772)
Грошові кошти, отримані від основної діяльності		3 190 263	2 773 032
Використані забезпечення, крім штрафів та пені по податках	25, 26	(163 327)	(165 323)
Штрафи та пені по податках виплачені	25	(17 180 154)	-
Податок на прибуток сплачений		(4 521 501)	(1 092 138)
Чисті грошові кошти, отримані від операційної діяльності		(18 674 719)	1 515 571
Грошові потоки від інвестиційної діяльності			
Інвестиції в активи розвідки та оцінки		(40 331)	(14 984)
Витрати за нафтогазовими активами		(156 362)	(345 945)
Витрати на інші основні засоби		(890 771)	(1 189 043)
Витрати на нематеріальні активи		(70 009)	(76 790)
Грошові внески в інвестиції в асоційовані компанії		0	(1 328)
Надходження від отриманих процентів		141 002	70 923
Надходження від вибуття інших основних засобів		9 352	8 301
Дивіденди, отримані від спільних підприємств		7 269	64 744
Зміна грошових коштів з обмеженим правом використання		48 681	2 794
Чисті грошові кошти, використані в інвестиційній діяльності		(951 169)	(1 481 328)
Грошові потоки від фінансової діяльності			
Довгострокові аванси, отримані від материнської компанії	27	19 659 273	-
Дивіденди виплачені	24	(937)	(2 559)
Чисті грошові кошти, використані у фінансовій діяльності		19 658 336	(2 559)
Чиста зміна грошових коштів та їх еквівалентів		32 448	31 684
Грошові кошти та їх еквіваленти на 1 січня		206 173	174 489
Грошові кошти та їх еквіваленти на 31 грудня		238 621	206 173
О.В. Гез Голова Правління		О.В. Іванова Головний бухгалтер	
І.В. Євєць Заступник Голови Правління, Головний фінансовий директор			

Примітки на сторінках 5-61 є невід'ємною частиною цієї консолідованої фінансової звітності

Група «Укрнафта»

Консолідований звіт про зміни у власному капіталі

Усі суми наведені в тисячах гривень, якщо не зазначено інше

	Належить власникам акцій материнської компанії				Частка неконтролюючих учасників	Загальна сума
	Статутний капітал	Дооцінка	Накопичений збиток	Загальна сума		
Залишок на 1 січня 2019 р.	1 010 972	16 795 639	(11 494 776)	6 311 835	(10 036)	6 301 799
Збиток	-	-	(3 911 379)	(3 911 379)	(2 780)	(3 914 159)
Інший сукупний дохід/(збиток)	-	3 855 935	(200 088)	3 655 847	-	3 655 847
Сукупний збиток	-	3 855 935	(4 111 467)	(255 532)	(2 780)	(258 312)
Інші зміни в капіталі	-	-	(644)	(644)	-	(644)
Переведення резерву переоцінки нафтогазових активів та інших основних засобів, що вибули та виведені з експлуатації	-	(59 000)	59 000	-	-	-
Залишок на 31 грудня 2019 р.	1 010 972	20 592 574	(15 547 887)	6 055 659	(12 816)	6 042 843
Прибуток	-	-	4 037 838	4 037 838	8 242	4 046 080
Інший сукупний (збиток)/дохід	-	(2 118 204)	128 425	(1 989 779)	-	(1 989 779)
Сукупний дохід	-	(2 118 204)	4 166 263	2 048 059	8 242	2 056 301
Інші зміни в капіталі	-	-	12 590	12 590	-	12 590
Сума чистого прибутку, належна до Державного бюджету України та іншим акціонерам (Примітка 25)	-	-	(3 842 334)	(3 842 334)	-	(3 842 334)
Дохід при первісному визнанні фінансової допомоги та передоплати від материнської компанії (Примітка 30)	-	-	5 226 681	5 226 681	-	5 226 681
Переведення резерву переоцінки нафтогазових активів та інших основних засобів, що вибули та виведені з експлуатації	-	(57 773)	57 773	-	-	-
Залишок на 31 грудня 2020 р.	1 010 972	18 416 597	(9 926 914)	9 500 655	(4 574)	9 496 081

О.В. Гез
Голова Правління

І.В. Євєць
Заступник Голови Правління, Головний фінансовий директор

О.В. Іванова
Головний бухгалтер

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

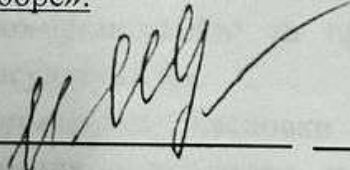
Актуальність дипломної роботи «Податкове консультування у вітчизняній практиці: особливості становлення та перспективи розвитку» полягає в необхідності дослідження сучасних проблем розвитку податкового консультування в Україні, так як воно визнано важливим потенціалом до позитивних зрушень у податковому реформуванні.

Мета роботи досягнута, студенткою виконані поставлені завдання, а саме: розкрито передумови виникнення та розвитку податкового консультування; охарактеризовано організацію надання консультаційних послуг суб'єктами незалежного податкового консультування та проведено аналіз фінансового стану ПАТ «Укрнафта», вивчено переваги використання консультаційних послуг у сфері оподаткування для ПАТ «Укрнафта» та визначено оптимізацію оподаткування ПАТ «Укрнафта» в контексті податкового консультування. Заслужують на увагу визначені автором перспективи розвитку ринку консалтингових послуг України у контексті загальноєвропейської тенденції.

Виклад матеріалу є логічно-послідовний та аргументований. Ілюстративний матеріал містить таблиці та графіки. В роботі прослідковується системний підхід щодо дослідження проблем. Студентка дотримувалася графіка виконання дипломної роботи. Проте є і певні недоліки орфографічного та стилістичного характеру. В цілому випускна кваліфікаційна (дипломна) робота може бути рекомендована до розгляду державною екзаменаційною комісією.

Робота заслуговує оцінку «добре».

Керівник
випускної
кваліфікаційної (дипломної)
роботи


(підпис, дата)

Прокопенко І.А.
ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Станіславчук Катерини Валеріївни

(прізвище, ініціали)

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування


(підпис)

Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної
програми


(підпис)

Ізмайлов Я.О.

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку курсової роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Станіславчук Катерина Валеріївна

Курс/група _____

ОМП-21-1

Тема курсової роботи

Податкове консультування у вітчизняній практиці: особливості становлення та перспективи розвитку

П. І. Б. наукового керівника

Прокопенко І.А.

Дата захисту 03.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 93,16 %.
Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 6,84 %, цитат 3,98 %.

Відповідальна особа



М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
спеціальності 071 «Облік і оподаткування» ОПП «Податкове консультування»

Станіславчук Катерини Валеріївни

на тему: „Податкове консультування у вітчизняній практиці: особливості становлення та перспективи розвитку”

Актуальність теми. Масштабні реформи системи оподаткування мало різні наслідки для організації податкових відносин між органами ДПС та платниками податків. З одного боку, актуалізовано й законодавчо закріплено методи, правила та процедури нарахування та здійснення податкових платежів, із іншого – платники податків двояко інтерпретують положення законодавчого регулювання, намагаючись знайти «нішу» для маніпулювання із податковими розрахунками. Така ситуація спричиняє проблемні питання для обох сторін податкових відносин: знижується частка дохідної частини бюджетів, що позначається на суспільно-економічному розвитку держави, та ускладнюється процес ведення діяльності суб'єктами господарювання, що гальмує сталий розвиток підприємництва.

Наукова новизна. У дипломній роботі автором досліджено теоретичні засади розвитку та функціонування податкового консультування та визначення напрямків його удосконалення для перспективного розвитку ринку консалтингових послуг України у контексті загальноєвропейської тенденції.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. Студентом визначено методичні засади та проблеми податкового консультування. Проаналізовано формування податкового консалтингу для ефективного розвитку в Україні. Проведено аналіз податкового консультування, як інструмента оптимізації на підприємстві; Охарактеризовано зарубіжний досвід, сучасні проблеми та шляхи підвищення податкового консультування у вітчизняній практиці.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України.

Запропоновані студентом заходи по вдосконаленню організаційно-методичних засад формування податкового консультування для підвищення перспективного розвитку ринку консалтингових послуг України.

Наявність недоліків. До недоліків роботи слід віднести значну кількість громіздкого табличного матеріалу та рисунків в основній частині і додатках.
Загальний висновок і оцінка роботи. В цілому, дипломна робота демонструє належний рівень теоретичної та практичної підготовки її автора за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр», оволодіння ним сучасними прийомами і методами податкового консультування, а також свідчить про здатність до самої професійної діяльності за обраним фахом.

Рецензент:

к.е.н., доцент,

доцент кафедри

обліку і аудиту

Національного університету водного господарства та природокористування

господарства та природокористування



О.В. Зінкевич