

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ПРАВА

УДК 657.6+346.9

DOI: 10.31359/2411-5584-2019-37-2-89

Р. Р. ДУТЧАК

кандидат економічних наук,
асистент кафедри обліку і оподаткування
Криворізького економічного інституту
ДВНЗ КНЕУ ім. В. Гетьмана, Україна, м. Кривий Ріг
e-mail: dutchakrr@ukr.net
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-4837-068X>



В. Ф. ДУТЧАК

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри правового регулювання
економічної діяльності
Криворізького економічного інституту
ДВНЗ КНЕУ ім. В. Гетьмана, Україна, м. Кривий Ріг
e-mail: dutchak_vf@kneu.dp.ua
ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4659-0002>



УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ НАД ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ ВИРІШЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ СПОРІВ ЩОДО НЕРЕАЛЬНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА¹

Стаття присвячена нереальним (фіктивним) господарським операціям, їх правовій оцінці у взаємовідносинах підприємства і держави (та контрагента). Розкрито сутність нереальної господарської операції, наведено її типові ознаки. Розроблено

¹ © Дутчак Р.Р., Дутчак В.Ф., 2019. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons – Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

норми положень для договорів щодо гарантії реальності господарської операції. Визначено роль управлінського контролю над обліково-аналітичним забезпеченням виконання господарських договорів. Установлено відповідальність за шкоду від нереальних операцій.

Ключові слова: нереальна господарська операція, обліково-аналітичне забезпечення, господарський спір, управлінський контроль, фіктивний правочин, умови договору.

Постановка проблеми. Розвиток підприємств в умовах ринкової економіки потребує гарантій економічної безпеки. Актуальною проблемою для підприємства є загроза нереальних господарських операцій. Реальна небезпека вказаної загрози для підприємства проявляється через: неочікувані втрати активів та економічних вигід; незаконне заниження податкових зобов'язань перед державою, фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність; непланові перевірки податкових органів; вирішення адміністративних спорів з органами державної фіскальної служби в адміністративних судах; вирішення спорів із контрагентами в господарських судах; додаткові витрати на послуги адвокатів, експертизи та ін. З метою недопущення економіко-правових проблем від нереальних господарських операцій із контрагентами на підприємстві потрібно посилити систему управлінського контролю над обліково-аналітичним забезпеченням вирішення господарських спорів щодо нереальних господарських операцій. Для системи управлінського контролю вказане завдання повинно стати головним пріоритетом у досягненні економічної та юридичної безпеки господарських операцій підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі питання нереальних господарських операцій досліджували провідні вчені в галузі бухгалтерського обліку: А. В. Клімов [1], І. П. Приходько [2], Т. Г. Рзаєва [3], Л. Р. Руснак [4], А. М. Штангрет [5]. Основними напрямками їх дослідження стали: стратегічне та обліково-аналітичне забезпечення процесу управління фінансово-економічною безпекою підприємства; ознаки формування ризиків та їх обліково-аналітичне забезпечення; шахрайство як загроза економічній безпеці підприємництва в Україні; концептуальні засади формування системи обліково-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою підприємства; обліково-аналітичне забезпечення управління бізнес-процесами підприємства та ін.

У сфері господарського права дану проблематику досліджували: І. В. Головань [6], Н. М. Дятленко [7], І. М. Злакоман [8], О. О. Кузьмінський [9], Л. М. Ніколенко [10]. Головними питаннями дослідження вказаних науковців стали: правова робота в механізмі захисту прав суб'єктів підприємництва; господарсько-правові засоби попередження ухилень від сплати податків; господарсько-

правові засоби та форми розв'язання інвестиційних спорів; господарські договори за участю Служби безпеки України; доказування в господарському судочинстві.

Незважаючи на широкий інтерес науковців до специфіки окресленої проблеми, залишається невирішеною проблема нереальності (фіктивності) господарської операції; обліково-аналітичне забезпечення фактів реальності господарської операції; договірні норми, що описують вимоги та порядок поведінки сторін з метою уникнення ризику нереальної господарської операції; порядок відповідальності (компенсації) за шкоду, заподіяну контрагентом через нереальні господарські операції; роль управлінського контролю над безпечним виконанням умов господарських договорів сторонами. Наведені складові проблеми вказують на тісний зв'язок економіки підприємства, бухгалтерського обліку, господарського права та управлінського контролю в пошуку спільної методики вирішення проблеми нереальних господарських операцій у національній економіці України.

Формулювання цілей. Метою статті є дослідити економіко-правове явище «нереальні господарські операції» підприємств національної економіки України, установити компетенції управлінського контролю в боротьбі з нереальними господарськими операціями, удосконалити методику обліково-аналітичного забезпечення реальності виконання господарських договорів і вирішення господарських спорів щодо компенсації втрат від нереальних господарських операцій.

Виклад основного матеріалу. Згідно зі ст. 203 Цивільного кодексу України № 435-IV від 16.01.2003 р. (далі – ЦКУ) [11] до загальних вимог чинності правочину належать: особа, яка вчиняє правочин, повинна мати необхідний обсяг цивільної дієздатності; волевиявлення учасника правочину має бути вільним і відповідати його внутрішній волі; правочин має вчинятися у формі, встановленій законом; правочин має бути спрямований на реальне настання правових наслідків, що обумовлені ним.

Відповідно до норм даної статті, щоб правочин вважався чинним і правомірним, при його вчиненні мають бути дотримані такі умови, як: законність змісту правочину; наявність у сторін (сторони) необхідного обсягу дієздатності; наявність об'єктивно вираженого волевиявлення учасника правочину та його відповідність внутрішній волі учасника правочину; відповідність форми вчиненого правочину вимогам закону; спрямованість волі учасників правочину на реальне досягнення обумовленого ним юридичного результату. У разі недотримання перерахованих вимог правочин є недійсним.

Статтю 234 ЦКУ зазначено, що фіктивним є правочин, який вчинено без наміру створення правових наслідків, які обумовлювалися цим правочи-

ном. Фіктивний правочин визнається судом недійсним. Правові наслідки визнання фіктивного правочину недійсним установлюються законами.

Небезпека фіктивного правочину для підприємства полягає в тому, що всі його витрати (або податковий кредит) за таким правочином, які використано в розрахунку об'єктів оподаткування (податку на прибуток, податку на додану вартість), втрачають свою юридичну силу, як наслідок, має місце незаконне заниження податкових зобов'язань перед державою, яке тягне за собою відповідальність.

Згідно із п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. №2755-VI зі змінами та доповненнями (далі – ПКУ) [12] податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

За порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна. Фінансова відповідальність за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (ст. 111 ПКУ).

Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету (п. 127.1 ст. 127 ПКУ).

Верховний Суд у своїй Постанові по справі № 810/4391/16 від 15.05.2018 р. [13] зазначає, що «підставою для виникнення у платника права на податковий кредит з податку на додану вартість є факт реального здійснення операцій з придбання товарно-матеріальних цінностей та послуг з метою їх використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку, а також оформлення відповідних операцій належним чином складеними первинними документами, які містять достовірні відомості про їх обсяг та зміст. При цьому наявність формально оформлених (складених) первинних документів та/або сплати грошових коштів не може слугувати підставою для формування даних податкового обліку за відсутності факту придбання відповідного активу. В той же час, сама собою наявність або відсутність окремих документів, а також недоліки в їх оформленні не можуть

бути підставою для висновку про відсутність господарських операцій та відмови у формуванні податкового кредиту, якщо з інших даних вбачаються зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі платника у зв'язку з його господарською діяльністю». Додатково Верховний Суд у цій постанові вказав, що «господарські операції здійснені позивачем з метою подальшого їх використання в оподаткованих операціях у межах своєї господарської діяльності, спричинили реальну зміну його майнового стану, а також наявні в матеріалах справи документи бухгалтерського та податкового обліку є достатніми, належними та допустимими доказами для підтвердження реальності здійснення господарських операцій».

Згідно з Постановою Верховного Суду № 804/7470/16 від 21.02.2018 р. [14] «сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце».

Наведені вище норми рішень Верховного Суду вказують на вимоги до гарантій реальності господарських операцій, які забезпечать витрати підприємства та його податковий кредит при розрахунку податкових зобов'язань перед державою.

З метою уникнення небезпеки від нереальних господарських операцій (фіктивних правочинів), що пов'язана з фінансовою, адміністративною та кримінальною відповідальністю підприємства, доцільно такий ризик вирішувати під наглядом системи управлінського контролю в момент планування господарської операції. Саме на етапі укладення договору з контрагентом доцільно обговорити ризик нереальних господарських операцій, гарантії обліково-аналітичного забезпечення реального виконання умов договору та відповідальність контрагента за порушення умов реальності господарської операції. Для належного захисту своїх інтересів у суді підприємство повинно сформувати достатню доказову базу про реальність господарської діяльності контрагента, факти господарських операцій, первинні документи та інші дані.

При підготовці положень договору з контрагентом юридична служба підприємства повинна прописати в такому договорі наступні три положення:

- 1) понятійну сутність економіко-правового явища нереальної господарської операції та гарантії його недопущення сторонами;
- 2) вимоги до обліково-аналітичного забезпечення реальності господарської операції, які повинні гарантувати юридичний факт її реальності;
- 3) відповідальність однієї сторони перед іншою стороною договірних відносин за шкоду, заподіяну з її вини в результаті визнання контролюючим органом спільної господарської операції нереальною.

Відповідно до наведеної рекомендації доцільно більш детально їх розглянути в наступному порядку.

Статтею 628 ЦКУ зазначено, що зміст договору становлять умови (пункти), визначені на розсуд сторін і погоджені ними, та умови, які є обов'язковими відповідно до актів цивільного законодавства.

Зміст правочину може бути витлумачений сторонами. При тлумаченні змісту правочину беруться до уваги однакове для всього змісту правочину значення слів і понять, а також загальноприйняте у відповідній сфері відносин значення термінів. Якщо буквальне значення слів і понять, а також загальноприйняте у відповідній сфері відносин значення термінів не дає змоги з'ясувати зміст окремих частин правочину, їхній зміст встановлюється порівнянням відповідної частини правочину зі змістом інших його частин, усім його змістом, намірами сторін (ст. 213 ЦКУ).

З метою наведення в договорі тлумачення поняття нереальної господарської операції в ньому потрібно зазначити, що нереальна господарська операція – це така господарська операція з активами сторін договору, яка документально правильно оформлена, але фактично не може бути виконана через відсутність потрібних економічних чи правових можливостей підприємства або контрагента. Основні ознаки нереальних господарських операцій, якими необхідно доповнити наведене тлумачення в договорі, розглянуто в таблиці.

Ознаки нереальної господарської операції

№ з/п	Критерій	Ознаки господарської операції	
		Реальної («+» – наявність)	Нереальної («-» – відсутність)
1	Ділова мета господарської операції	+	-
2	Час для виробництва конкретного обсягу готової продукції	+	-
3	Виробничі потужності (обладнання), місце зберігання (складські приміщення), перевезення (транспортні засоби) конкретного обсягу сировини, готової продукції, товарів	+	-
4	Технічний персонал відповідної кваліфікації; фактичні виплата заробітної плати та відповідно утримання сум ПДФО та ЄСВ	+	-

Закінчення таблиці

№ з/п	Критерій	Ознаки господарської операції	
		Реальної («+» – наявність)	Нереальної («-» – відсутність)
5	Законне право (дозвільні документи та ліцензії) на виробництво продукції у конкретному місці і часі (звітному періоді)	+	-
6	Постачання (продаж) або одержання (купівля) товару, походження якого не підтверджується фактом його законного введення в обіг	+	-
7	Постачання (продаж) готової продукції, виробництво якого реально задекларовано	+	-
8	Вид діяльності контрагента передбачено статутом та вибраним КВЕД	+	-
9	Знаходження контрагента за юридичною адресою	+	-
10	Профільність господарської операції	+	-
11	Оплата вартості постачання продукції, товарів, робіт, послуг	+	-
12	Достатність майна ліквідованого контрагента	+	-

Для захисту підприємства від потенційної загрози нереальних господарських операцій при взаємодії із сумнівними контрагентами підприємству необхідно підготувати обліково-аналітичне забезпечення за конкретними договорами з таким контрагентом.

Обліково-аналітичне забезпечення реальних господарських операцій визначається за своєю формою і змістом згідно з нормами чинного законодавства та в договірному порядку між сторонами господарських договорів.

Основою обліково-аналітичного забезпечення є сукупність відомостей про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, які використовують для оцінки й аналізу реальності господарської операції, розроблення, укладення господарських договорів та вирішення за ними спорів у господарських судах.

Обліково-аналітичне забезпечення реальності господарської операції – це сукупність первинних бухгалтерських документів, документів органів державної влади та інших належних доказів, які у двосторонньому порядку підтверджують реальність і законність здійснення господарської операції між підприємством та контрагентом.

Обліково-аналітичне забезпечення реальності господарської операції повинно включати такі відомості:

- 1) реальність господарської діяльності контрагента;
- 2) факти господарських операцій;
- 3) первинні документи;
- 4) реальність господарської діяльності підприємства;
- 5) дані про зміни активу, зобов'язань, власного капіталу.

У протилежному випадку порушення умов такого забезпечення стане предметом господарського спору щодо нереальності господарської операції та компенсації всіх втрат на штрафи, вирішення спорів із податковою в адміністративних судах, компенсації послуг адвоката та ін.

Обліково-аналітичне забезпечення реальності господарської операції, згідно з умовами договору, повинно бути представлено в письмовій формі та належним чином оформлене.

Детальний опис змісту і форми головних компонентів обліково-аналітичного забезпечення реальності господарських операцій із контрагентом доцільно розглянути в наступному порядку.

«Про реальність господарської діяльності контрагента» – підприємство повинно бути готовим обґрунтувати свій вибір контрагента для здійснення господарської операції: оренди, перевезення, поставки сировини і матеріалів, відповідального зберігання, переробки давальницької сировини та ін. З метою обґрунтування управлінського рішення з вибору контрагента підприємству рекомендовано провести внутрішню тендерну процедуру, яка повинна бути прописана на підприємстві у формі «Положення про вибір контрагента». Основним документом, який підтвердить вибір між різних пропозицій від потенційних контрагентів, стане внутрішній документ «Анкета обґрунтування вибору контрагента». У цьому документі підприємство аналізує такі характеристики контрагента: успішна історія потрібного виду економічної діяльності; репутація контрагента; наявність потрібних дозволів чи ліцензій; наявні спеціалізовані виробничі потужності; наявність сировини; відповідність якості продукції (послуги); низька ціна на продукцію (послуги); зручне географічне розташування; логістика; фінансова стабільність контрагента; не перебуває в стадії банкрутства; відсутність судових спорів; платоспроможність; забезпечений кваліфікованими кадрами та ін. До кожної анкети доцільно підкріплювати комерційну пропозицію контрагента. Для об'єктивності вибору контрагента такі анкети доцільно скласти за 3–5-ма контрагентами на місцевому ринку для укладення одного договору. Після остаточного вибору контрагента вказану вище анкету потрібно доповнити копією статуту підприємства, копією фінансової звітності (Баланс (т. ф. № 1), Звіт про фінансові результати (т. ф. № 2) та ін.), копією витягу з ЄДР

щодо контрагента, копією спеціальних дозволів і ліцензій, довідкою про КВЕД та іншими документами. Для аналізу ризику нереальної господарської операції підприємству потрібно вивчати не тільки представлені контрагентом матеріали, але й інформацію про контрагента у відкритих (публічних) реєстрах і базах даних України.

Статтею 10¹ Закону України «Про доступ до публічної інформації» №2939-VI від 13.01.2011 р. [15] визначено, що публічна інформація у формі відкритих даних – це публічна інформація у форматі, що дозволяє її автоматизоване оброблення електронними засобами, вільний та безоплатний доступ до неї, а також її подальше використання. Розпорядники інформації зобов'язані надавати публічну інформацію у формі відкритих даних на запит, оприлюднювати і регулярно оновлювати її на єдиному державному веб-порталі відкритих даних та на своїх веб-сайтах. Із метою наповнення обліково-аналітичного забезпечення про контрагента доцільним є використання таких інформаційних баз даних: «Єдиний реєстр підприємств, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство»; «Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань»; «Єдиний державний реєстр виконавчих проваджень»; «Єдиний державний реєстр судових рішень»; «Єдиний реєстр бюро кредитних історій»; сайт Судової влади України та ін. Після вивчення вказаних матеріалів про можливість і законність господарської діяльності контрагента управління підприємством може обґрунтовано укладати з ним відповідну угоду.

«Про факти господарських операцій» – контрагент, який займається поставкою товару чи надає послугу, повинен документально підтвердити реальність придбання (походження) та переробки товарів чи реальність існування послуги та її матеріальних носіїв. Наприклад: накладна на придбання сировини, виробничий звіт про переробку вхідної сировини в готову продукцію, яка буде поставлена підприємству; витяг із державних реєстрів про право власності на транспортні засоби чи інші основні засоби, які беруть участь у наданні послуги підприємству; копію штатного розпису про наявність працевлаштованих працівників контрагента; акти про списання допоміжних матеріалів, які використані при наданні послуги, та ін. Наявність активу на підприємстві повинна бути зафіксована в його внутрішніх документах, а саме: журналах пропуску транспортних засобів, інвентаризаційних описах, документах контролю якості матеріалів, письмових свідченнях працівників підприємства, виробничих звітах, накладних на внутрішнє переміщення та ін.

«Про первинні документи» – сторони договору повинні оформити належні первинні документи, які передбачені вимогами чинного законодавства

у сфері бухгалтерського обліку та конкретизовані умовами господарського договору.

Відповідно до абз. 5 ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (далі – Закон № 996-XIV) [16] господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Підпунктом 2 п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.1995 р. (далі – Положення № 88) [17] вказано, що господарські операції – це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів.

Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів (п. 1.2 Положення № 88).

У пунктах 2.1 і 2.2 Положення № 88 зазначається, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які створені у письмовій формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції (ч. 2 ст. 9 Закону № 996-XIV).

Відповідно до наведених вимог законодавства пакет первинних документів, яким оформляється господарський факт, може уточнитися положеннями договору. Головна увага повинна приділятися виду документа, його формі, кількості примірників, термінам представлення підприємству на підпис, правам посадових осіб для підпису первинних документів, наявності основної печатки та ін.

Усі факти господарських операцій та їх документальне оформлення в межах дії конкретного господарського договору підприємства в правовому полі сприяють появі, набуттю, зміні або припиненню цивільних прав та обов'язків підприємства.

«Про реальність господарської діяльності підприємства» – на вимогу контрагента підприємство повинно надати йому належно завірені копії до-

кументів: свідоцтво про державну реєстрацію, статут, довіреність для керівника, фінансову звітність та інші документи.

«Дані про зміни активу, зобов'язань і власного капіталу» – таку інформацію контрагент, згідно з умовами договору, може надавати підприємству за підсумками поставки значного обсягу товарів чи робіт. Дані про зміну активу і зобов'язань контрагент за результатом поставки товарів (послуг) надає у формі бухгалтерської довідки з прикріпленим додатком про фінансову звітність.

Після узгодження вимог до обліково-аналітичного забезпечення реальності факту господарської операції в договорі сторони повинні узгодити розмір і порядок відповідальності за порушення таких вимог. Причиною відповідальності однієї сторони перед іншою стороною договірних відносин є невиконання стороною вимог обліково-аналітичного забезпечення, що в результаті призвело до визнання контролюючим органом спільної господарської операції нереальною.

Відповідно до ст. 614 ЦКУ особа, яка порушила зобов'язання, несе відповідальність за наявності її вини (умислу або необережності), якщо інше не встановлено договором або законом. Це означає, що контрагент є винним, якщо він не вжив усіх залежних від нього заходів для належного виконання умов гарантії реальності господарської операції. Як наслідок – винна сторона повинна компенсувати постраждалій стороні втрачені суми грошових коштів від нереальних господарських операцій у формі: витрат, які знято з розрахунку об'єктів оподаткування податку на прибуток; податкового кредиту з податку на додану вартість; штрафів і пені за ненарахування та несвоєчасність сплати донарахованих податкових зобов'язань; витрат на послуги адвоката, судових зборів, мита та інших витрат, які безпосередньо пов'язані із захистом реальності господарської операції в судовому провадженні.

Висновки. Таким чином, кожне підприємство повинно заздалегідь дбати про свою економічну та юридичну безпеку. Ефективною роботою системи управлінського контролю підприємства є та робота, яка на етапі укладення господарських договорів полягає в моніторингу всіх можливих ризиків діяльності контрагента для підприємства і закладає відповідні норми в положення договору, які в майбутньому будуть його страхувати від негативних наслідків. Більше того, гарантії безпеки правочину потребують завчасної підготовки юридичної позиції підприємства при вирішенні спору в суді. Тому для обґрунтування стратегії і тактики юриста в суді він чітко повинен розуміти обґрунтованість своєї позиції в обліково-аналітичному забезпеченні реальності господарської операції, яке включає відомості про: реальність господарської діяльності контрагента; факти господарських операцій; пер-

винні документи; реальність господарської діяльності підприємства; дані про зміни активу, зобов'язань, власного капіталу. Таку обґрунтованість на законних підставах йому може забезпечити бухгалтерська служба підприємства, а в окремих випадках – контрагент. При формуванні господарських договорів із контрагентами управлінському контролю заздалегідь необхідно передбачити ризики нереальних господарських операцій і прописати в договорі зобов'язання сторони про дотримання гарантій обліково-аналітичного забезпечення. У господарських договорах обов'язково потрібно зазначити положення про зобов'язання компенсувати підприємству втрати та додаткові витрати від нереальних господарських операцій, які визнають контролюючі органи з вини контрагента.

Подальшим розвитком даного напрямку дослідження є систематизація причин виникнення ризику нереальної (фіктивної) господарської операції та вдосконалення методики економіко-правового захисту підприємства від негативних наслідків нереальних господарських операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Клімов А. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління бізнес-процесами підприємства. *Управління розвитком*. 2015. № 4. С. 80–85.
2. Приходько І. П., Павлова Г. Є., Кавалер В. В. Стратегічне та обліково-аналітичне забезпечення процесу управління фінансово-економічною безпекою підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 6 (2). С. 12–16.
3. Рзаєва Т. Г., Шевчук М. О. Ознаки формування ризиків та їх обліково-аналітичне забезпечення. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2018. № 3 (1). С. 265–271.
4. Руснак Л. Р. Шахрайство як загроза економічній безпеці підприємництва в Україні. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2014. Вип. 1. С. 166–173.
5. Штангрет А. М., Караїм М. М. Концептуальні засади формування системи обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства. *Наукові записки*. 2017. № 1. С. 147–153.
6. Головань І. В. Правова робота у механізмі захисту прав суб'єктів підприємництва: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Ін-т екон.-прав. дослідж. Донецьк, 2003. 16 с.
7. Дятленко Н. М. Господарсько-правові засоби попередження ухилень від сплати податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Ін-т екон.-прав. дослідж. Донецьк, 2002. 20 с.
8. Злакоман І. М. Господарсько-правові засоби та форми вирішення інвестиційних спорів: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Нац. ун-т «Одес. юрид. акад.». Одеса, 2011. 19 с.

9. Кузьмінський О. О. Господарські договори за участю Служби безпеки України. *Європейські перспективи*. 2014. №4. С. 111–117.
10. Ніколенко Л. М. Доказування в господарському судочинстві: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Ін-т екон.-прав. дослідж. Донецьк, 2004. 17 с.
11. Цивільний кодекс України: від 16.01.2003 №435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 26.04.2019).
12. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2350> (дата звернення: 26.04.2019).
13. Постанова Верховного Суду від 15.05.2018 по справі №810/4391/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73969023> (дата звернення: 26.04.2019).
14. Постанова Верховного Суду від 21.02.2018 №804/7470/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72367205> (дата звернення: 26.04.2019).
15. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 №2939-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17> (дата звернення: 26.04.2019).
16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 26.04.2019).
17. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ М-ва фінансів України від 24.05.1995 №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 26.04.2019).

REFERENCES

1. Klimov, A. V. (2015). Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia biznes-prosesamy pidpryemstva [Accounting and analytical support for the management of business processes of the enterprise]. *Upravlinnia rozvytkom – Development management*, 4, 80–85 [in Ukrainian].
2. Prykhodko, I. P., Pavlova, H. Ye., & Kavalier, V. V. (2017). Stratehichne ta oblikovo-analitychne zabezpechennia protsesu upravlinnia finansovo-ekonomichnoiu bezpekoiu pidpryemstva [Strategic and accounting and analytical support of the process of management of financial and economic security of the enterprise]. *Ekonomichnyi visnyk Zaporizkoi derzhavnoi inzhenernoi akademii – Economic Bulletin of the Zaporizhzhya State Engineering Academy*, 6 (2), 12–16 [in Ukrainian].
3. Rzaieva, T. H., & Shevchuk, M. O. (2018). Oznaky formuvannia ryzykiv ta yikh oblikovo-analitychne zabezpechennia [Signs of risk formation and their accounting and analytical support]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky – Bulletin of the Khmelnytsky National University. Economic Sciences*, 3 (1), 265–271 [in Ukrainian].
4. Rusnak, L. R. (2014). Shakhraistvo yak zahroza ekonomichnii bezpetsi pidpryemnytstva v Ukraini [Fraud as a threat to the economic security of entrepreneurship in Ukraine]. *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu. Ekonomichni nauky – Bulletin of the Chernivtsi Trade and Economic Institute. Economic Sciences*, 1, 166–173 [in Ukrainian].
5. Shtanhret, A. M., & Karaim, M. M. (2017). Kontseptualni zasady formuvannia systemy oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia ekonomichnoiu bezpekoiu pidpryemstva [Conceptual framework for the formation of a system of accounting and

- analytical support for the management of economic security of the enterprise]. *Naukovi zapysky – Scientific notes, 1*, 147–153 [in Ukrainian].
6. Holovan, I. V. (2003). *Pravova robota u mekhanizmi zakhystu prav subiektiv pidpriemnystva [Legal work in the mechanism of protection of the rights of business entities]*. Extended abstract of PhD thesis. Donetsk [in Ukrainian].
 7. Diatlenko, N. M. (2002). *Hospodarsko-pravovi zasoby poperedzhennia ukhylen vid splaty podatkv [The economic and legal means of preventing tax evasion]*. Extended abstract of PhD thesis. Donetsk [in Ukrainian].
 8. Zlakoman, I. M. (2011). *Hospodarsko-pravovi zasoby ta formy vyrishennia investytsiinykh sporiv [Economic and legal means and forms for solving investment disputes]*. Extended abstract of PhD thesis. Nats. un-t «Odes. yuryd. akad.» [in Ukrainian].
 9. Kuzminskiy, O. O. (2014). *Hospodarski dohovory za uchastiu sluzhby bezpeky Ukrainy [Economic contracts with the participation of the Security Service of Ukraine]*. *Yevropeiski perspektyvy – European perspectives, 4*, 111–117 [in Ukrainian].
 10. Nikolenko, L. M. (2004). *Dokazuvannia v hospodarskomu sudochynstvi [Evidence in economic procedure]*. Extended abstract of PhD thesis. Donetsk [in Ukrainian].
 11. *Tsyvilnyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003. 435-IV [The Civil Code of Ukraine dated January 16, 2003. 435-IV]*. (2003). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> [in Ukrainian].
 12. *Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010. 2755-VI [Tax Code of Ukraine dated December 02, 2010. 2755-VI]*. (2010). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2350> [in Ukrainian].
 13. *Postanova Verkhovnoho Sudu vid 15.05.2018. 810/4391/16 [Supreme Court Resolution dated May 15, 2018. 810/4391/16]*. (2018). Retrieved from <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73969023> [in Ukrainian].
 14. *Postanova Verkhovnoho Sudu vid 21.02.2018. 804/7470/16 [Supreme Court Resolution dated January 21, 2018. 804/7470/16]*. (2018). Retrieved from <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72367205> [in Ukrainian].
 15. *Pro dostup do publichnoi informatsii: Zakon Ukrainy vid 13.01.2011. 2939-VI [About access to public information Law of Ukraine dated January 13, 2011. 2939-VI]*. (2011). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17> [in Ukrainian].
 16. *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999. 996-XIV [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine Law of Ukraine dated July 16, 1999. 996-XIV]*. (1999). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
 17. *Pro zatverdzhennia Polozhennia pro dokumentalne zabezpechennia zapysiv u bukhhalterskomu obliku Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 24.05.1995. 88 [About the approval of the Provision on the Documentary Provision of Records in the Accounting: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated May 24, 1995. 88]*. (1995). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 02.05.2019 р.

Стаття пройшла рецензування 10.05.2019 р.

Стаття рекомендована до опублікування 22.05.2019 р.

Р. Р. ДУТЧАК

кандидат экономических наук, ассистент кафедры учета и налогообложения Криворожского экономического института ГВУЗ КНЭУ им. В. Гетьмана, Украина, г. Кривой Рог

В. Ф. ДУТЧАК

кандидат юридических наук, доцент кафедры правового регулирования экономической деятельности Криворожского экономического института ГВУЗ КНЭУ им. В. Гетьмана, Украина, г. Кривой Рог

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ НАД УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИМ ОБЕСПЕЧЕНИЕМ РАЗРЕШЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ СПОРОВ ОТНОСИТЕЛЬНО НЕРЕАЛЬНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ

Статья посвящена нереальным (фиктивным) хозяйственным операциям, их правовой оценке при взаимоотношениях предприятия и государства (и контрагента). Раскрыта сущность нереальной хозяйственной операции, приведены ее типичные признаки. Разработаны нормы положений для договоров с гарантией реальности хозяйственной операции. Определена роль управленческого контроля над учетно-аналитическим обеспечением выполнения хозяйственных договоров. Установлена ответственность за ущерб от нереальных операций.

Ключевые слова: нереальная хозяйственная операция, учетно-аналитическое обеспечение, хозяйственный спор, управленческий контроль, фиктивная сделка, условия договора.

R. R. DUTCHAK

Ph. D. in Economy, assistant professor of Accounting and Taxation of the Kryvyi Rih Economic Institute of Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Ukraine, Kryvyi Rih

V. F. DUTCHAK

Ph. D. in Law, Associate Professor of the Department of Legal Regulation of Economic of the Kryvyi Rih Economic Institute of Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Ukraine, Kryvyi Rih

MANAGEMENT CONTROL OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF THE PROVIDING SOLUTIONS FOR ECONOMIC DISPUTES ABOUT NON-ECONOMIC BUSINESS OPERATIONS OF THE ENTERPRISE

Problem setting. The article is devoted to the problem of unreal (fictitious) business operations, their legal assessment in the relations between the enterprise and the state (and counterparty).

Recent research and publications analysis. In the scientific literature, questions of unreal economic operations were studied by scientists in the field of accounting and commercial law. There remains an unresolved issue of accounting and analytical support for the facts of the reality of a business transaction; contractual norms describing the requirements and the order of behavior of parties in order to avoid the risk of unreal business transaction; the order of their responsibility.

Paper objective. The object of research in the article is the economic and legal phenomenon of “unreal economic operations” of enterprises of the national economy of Ukraine.

Paper main body. The article uncovers the essence of an unreal business transaction as being documented properly, but in fact can't be performed due to lack of necessary economic or legal capabilities of the enterprise or counterparty. The typical signs of unreal economic operation are given. The norms of the provisions for contracts on guaranteeing the reality of a business transaction are developed. The role of managerial control over accounting and analytical support of execution of economic contracts is determined. Security guarantees of the agreement require the preparation of the legal position of the company in advance in resolving the dispute in court. Therefore, in order to justify the strategy and tactics of a lawyer in court, he must clearly understand the validity of his position in the accounting and analytical provision of the reality of a business transaction, which includes: the reality of the business of the counterparty; facts of business operations; initial documents; the reality of the economic activity of the enterprise; data on changes in assets, liabilities, equity. Such justification on legal grounds can be provided by the accounting service of the enterprise, and in some cases by the counterparty. When forming economic contracts with contractors, management control in advance it is necessary to predict the risks of unreal business operations and to enter into a contract the party's obligation to comply with guarantees of accounting and analytical support.

Conclusions of the research. When concluding economic contracts with contractors, management control should provide for the risks of unreal economic transactions and order in the contract the party's obligation to comply with the guarantees of accounting and analytical support of the reality of business operations and responsibility for their violation.

Short Abstract for an article

Abstract. The article is devoted to the problem of unreal (fictitious) business operations, their legal assessment in the relations between the enterprise and the state (and counterparty). The essence of unreal economic operation is disclosed, its typical features are presented. The norms of the provisions for contracts on guaranteeing the reality of a business transaction are developed. The role of managerial control over accounting and analytical support of execution of economic contracts is determined. The responsibility for damage from unrealistic operations is proposed.

Key words: unreal economic operation, accounting and analytical support, economic disputes, administrative control, fictitious deal, contract terms.

Article details:

Received: 02 May 2019

Revised: 10 May 2019

Accepted: 22 May 2019

Рекомендоване цитування: Дудчак Р. Р., Дудчак В. Ф. Управлінський контроль над обліково-аналітичним забезпеченням вирішення господарських спорів щодо нереальних господарських операцій підприємства. *Економічна теорія та право*. 2019. № 2 (37). С. 89–105. DOI: 10.31359/2411-5584-2019-37-2-89.

Suggested Citation: Dutchak, R. R., & Dutchak, V. F. (2019). Upravlinskyi kontrol nad oblikovo-analitychnym zabezpechenniam vyrishennia hospodarskykh sporiv shchodo nerealnykh hospodarskykh operatsii pidpriemstva [Management control of accounting and analytical support of the providing solutions for economic disputes about non-economic business operations of the enterprise]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 2 (37), 89–105. DOI: 10.31359/2411-5584-2019-37-2-89.