

Л. М. Чемерис

аспірант кафедри цивільного,
адміністративного та фінансового права
Класичного приватного університету

**ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ОЗНАК ПОРУШЕННЯ ПОРЯДКУ ВЕДЕННЯ
ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ, НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ВИСНОВКІВ
(СТ. 163-1 КОДЕКСУ УКРАЇНИ ПРО АДМІНІСТРАТИВНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ)**

Статтю присвячено дослідженню об'єктивних та суб'єктивних ознак адміністративного правопорушення «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків», адміністративна відповідальність за яке передбачена статтею 163-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Розглянуто об'єкт, об'єктивну сторону, суб'єкт та суб'єктивну сторону даного проступку.

Проаналізовано безпосередні об'єкти адміністративних правопорушень, передбачених Главою 12 Кодексу України про адміністративні правопорушення «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності» (статті 155 – 166-27). Виходячи з аналізу об'єктивної сторони проступків, адміністративна відповідальність за які передбачена положеннями даної глави, зроблено висновок про те, що ці адміністративні правопорушення можуть посягати на суспільні відносини у сфері: торговельної діяльності (зокрема пивом, алкогольними та слабоалкогольними напоями і тютюновими виробами); громадського харчування; захисту прав споживачів та охорони здоров'я населення; організації та проведення лотерей; забезпечення ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів; обігу валютних цінностей; здійснення валютних операцій та валютного контролю; державного регулювання видобутку, виробництва, використання, зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння та контролю за операціями з ними; оподаткування; розміщення та обігу цінних паперів, а також провадження професійної діяльності на фондовому ринку; виконання вексельних зобов'язань у господарській діяльності; державного регулювання господарської діяльності; торговельної діяльності, економіки, фінансової дисципліни та фінансового моніторингу; захисту від недобросовісної конкуренції; державного регулювання виробництва і обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів; кінематографії та державної політики в кінематографії; порядку виконання і використання державного та місцевих бюджетів; порядку приватизації державного і комунального майна; охорони авторських і суміжних прав; надання адміністративних послуг.

Зроблено висновок про те, що безпосереднім об'єктом розглядуваного адміністративного проступку є суспільні відносини у сфері оподаткування пов'язані з податковим обліком та аудитом.

Ключові слова: Податковий облік, аудиторські висновки, фізична особа, керівник, посадова особа, адміністративна відповідальність, підприємство, установа, організація, оподаткування.

L. M. Chemeris. To the problem of determining signs of violations of tax accounting, providing audit conclusions (art. 163-1 of the code of Ukraine on administrative offenses)

The article is devoted to the study of objective and subjective signs of the administrative offense «Violation of the procedure for keeping tax records, providing audit opinions», administrative responsibility for which is provided for in Article 163-1 of the Code of Ukraine on Administrative Offenses. The object, the objective side, the subject and the subjective side of this misdemeanor are considered.

The direct objects of administrative offenses provided for by Chapter 12 of the Code of Ukraine on Administrative Offenses «Administrative Offenses in Trade, Catering, Services, Finance and Entrepreneurship» (Articles 155 - 166-27) were analyzed. Based on the analysis of the objective side of misdemeanors, for which administrative responsibility is provided by the provisions of this chapter, it was concluded that these administrative offenses can encroach on social relations in the field of: trade activity (in particular; beer, alcoholic and low-alcohol beverages, and tobacco products); public catering; consumer rights protection and public health protection; organization and conduct of lotteries; ensuring efficient use of fuel and energy resources; circulation of currency values; implementation of currency operations and currency control; state regulation of mining, production, use, storage of precious metals and precious stones and control over operations with them; taxation; placement and circulation of securities, as well as carrying out professional activities on the stock market; fulfillment of promissory note obligations in economic activity; state regulation of economic activity; trade activity, economy, financial discipline and financial monitoring; protection against unfair competition; state regulation of the production and circulation of alcoholic beverages and tobacco products; cinematography and state policy in cinematography; procedure for implementation and use of state and local budgets; procedure for privatization of state and communal property; protection of copyright and related rights; provision of administrative services.

It was concluded that the direct object of the considered administrative offense is public relations in the field of taxation related to tax accounting and auditing.

Key words: Tax accounting, audit reports, natural person, manager, official, administrative responsibility, enterprise, institution, organization, taxation.

Постановка проблеми. Однією з основних ознак будь-якої суверенної держави є власна податкова система. Податки виступають основним засобом фінансового забезпечення діяльності країни. Кожна держава, так чи інакше, має прагнути побудувати досконалу, збалансовану та стабільну податкову систему, спрямовану на забезпечення реалізації державних функцій. Однак однією з перешкод цьому є випадки порушення норм вітчизняного податкового законодавства з боку зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, зокрема, пов'язані зі вчиненням проступків у сфері податкового обліку. При цьому, слід зазначити, що належним чином організований податковий облік на підприємстві, в установі чи організації є однією із найважливіших складових нормального функціонування будь-якого суб'єкта господарювання, що, в свою чергу, сприяє забезпеченню достатніх надходжень до бюджету.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окрім питання щодо відповідальності за проступки у сфері оподаткування досліджувалися у наукових працях провідних вітчизняних та іноземних учених, таких як: В. Б. Авер'янов, Д. М. Бахрах, В. Т. Білоус, А. І. Берлач, Ю. П. Битяк, А. С. Васильєв, І. П. Голосніченко, Є. В. Додін, М. М. Дорогих, В. В. Зуй, Р. А. Калюжний, М. І. Камлик, В. К. Колпаков, А. Т. Комзюк, О. І. Остапенко, П. С. Пацурківський, В. І. Петков, О. В. Покатаєва, Л. А. Савченко, В. О. Шамрай, В. К. Шкарупа, В. А. Юсупов та інших. Проблемам, пов'язаним з податковим обліком, присвятили свої дослідження О. М. Бандурко, Г. В. Бех, Ф. Ф. Бутинець, Ю. Б. Іванов, В. М. Костюченко, М. П. Кучерявенко та інші науковці. Проте питання щодо проблем та особливостей визначення ознак такого адміністративного правопорушення як «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків» (ст. 163-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП)) потребує більш детального дослідження.

Виклад основного матеріалу. У ст. 163-1 КУпАП наголошено на тому, що: «відсутність податкового обліку, порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку, у тому числі неподання або несвочасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України» тягне за собою адміністративну відповідальність винної особи у вигляді накладення штрафу у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [1]. Тобто таке діяння представляє собою адміністративне правопорушення (проступок) – протиправну, винну (умисну або необережну) дію чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність (ст. 9 КУпАП) [1].

Кодекс України про адміністративні правопорушення містить поняття адміністративного правопорушення або проступку задля забезпечення правильного та обґрунтованого застосування заходів адміністративної відповідальності. Проступок, як і злочин, є діяннями протиправними, тобто – правопорушеннями. Згідно ж з ч. 2 ст. 9 КУпАП адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачені КУпАП, настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до закону кримінальної відповідальності за вчинене [1].

Законодавець розкриває сутність адміністративного правопорушення шляхом визначення його основних характеристик, а саме – це діяння (дія або бездіяльність), вчинене умисно або з необережності (тобто діяння є винним), а також – протиправним та таким, що порушує певні права, свободи та інтереси фізичних чи юридичних осіб або суспільні інтереси чи інтереси держави. Тобто визначаються об'єктивні та суб'єктивні ознаки такого проступку. У науці адміністративного права такі ознаки визначаються наступним чином.

Перш за все слід зазначити, що адміністративне правопорушення можна охарактеризувати з огляду на структуру його складу (тобто опису діяння у законі) яка містить об'єкт такого правопорушення, його об'єктивну сторону, суб'єкт та суб'єктивну сторону.

Під об'єктом адміністративного правопорушення (проступку) зазвичай розуміють те, на що воно посягає, чому воно завдає шкоди [2, с. 19]. У науці адміністративного права об'єкт проступку, найчастіше, визначають як суспільні відносини в тій або іншій сфері. В залежності від рівня узагальнення виділяються загальний, родовий, видовий та безпосередні об'єкти.

Під загальним об'єктом проступку розуміється комплекс суспільних відносин, що охороняються адміністративними санкціями. Родовий об'єкт поєднує однорідні групи суспільних відносин, які в комплексі утворюють загальний об'єкт. Зокрема, це можуть бути відносини власності, суспільні відносини у сфері забезпечення громадського порядку або у податковій сфері тощо. Залежно від характеру родового об'єкта адміністративні правопорушення поєднано в відповідних главах Особливої частини розділу II КУпАП. Під безпосереднім об'єктом зазвичай розуміється визначені нормами КУпАП чи нормами інших законів України суспільні відносини, які безпосередньо ними охороняються [3]. У багатьох випадках у нормах Особливої частини КУпАП прямо наголошується на ознаках об'єкта, який охороняється законом, зокрема порушення права державної власності на: надра (ст. 47), води (ст. 48), ліси (ст. 49); порушення права власності – ст. 51 «Дрібне викрадання чужого майна» тощо.

Об'єктивну сторону адміністративного правопорушення характеризують ознаки, які визначають акт зовнішньої поведінки винної особи. Це вчинене діяння, його наслідки, причинний зв'язок між діянням

та шкідливими наслідками, а також обстановка, місце, спосіб, час, знаряддя і засоби вчинення правопорушення. Суб'єктивною стороною адміністративного правопорушення є психічна сфера діяльності особи, яка його вчинила. До суб'єктивної сторони відносяться вина (у формі умислу або необережності – ст. ст. 10, 11 КУпАП), мотив та мета вчиненого. Суб'єктом же адміністративного правопорушення є особа, яка його вчинила [2, с. 19-20]. Це, відповідно до вітчизняного законодавства, може бути фізична або юридична особа. Згідно зі змістом ст. 12 КУпАП суб'єктом адміністративного правопорушення може бути фізична особа, яка досягла шістнадцяти років. Також, відповідно до ст. 17 КУпАП це може бути лише осудна особа [1]. Однак на законодавчому рівні встановлено адміністративну відповідальність і юридичних осіб (в окремих нормативних актах, зокрема у Законі України «Про відповідальність підприємств, їх об'єднань, установ та організацій за правопорушення у сфері містобудування»). Крім того адміністративне правопорушення може бути вчинене спеціальним суб'єктом (службова особа, військовозобов'язаний тощо).

Діяння, передбачене ст. 163-1 КУпАП міститься у Глава 12 «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності» (статті 155 – 166-27). Виходячи з аналізу об'єктивної сторони проступків, адміністративна відповідальність за які передбачена положеннями даної глави КУпАП, можна зазначити, що ці адміністративні правопорушення посягають на суспільні відносини у сфері:

- торговельної діяльності (зокрема пивом, алкогольними та слабоалкогольними напоями і тютюновими виробами) (ст.: 155, 155-1, 155-2, 156);
- громадського харчування (ст.: 155, 155-1, 155-2, 166-22);
- захисту прав споживачів та охорони здоров'я населення (ст.: 156-1);
- організації та проведення лотерей (ст.: 156-4);
- забезпечення ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів (ст.: 161, 163-18, 163-19);
- обігу валютних цінностей (ст.: 162);
- здійснення валютних операцій та валютного контролю (ст.: 162-1);
- державного регулювання видобутку, виробництва, використання, зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння та контролю за операціями з ними (ст.: 162-3);
- оподаткування (ст.: 163-1, 163-16, 163-2, 163-3, 163-4, 163-16, 163-17, 164-1, 165-1, 165-3, 165-4, 165-5);
- розміщення та обігу цінних паперів, а також провадження професійної діяльності на фондовому ринку (ст.: 163, 163-5, 163-6, 163-9, 163-10, 163-19);
- виконання вексельних зобов'язань у господарській діяльності (ст.: 163-12);
- державного регулювання господарської діяльності (ст.: 163-7, 163-8, 163-11, 164, 164-10, 164-15, 164-16, 166-6, 166-7, 166-10, 166-11, 166-12, 166-13, 166-16, 166-17, 166-19, 166-21, 166-23, 166-24, 166-25, 166-26);
- торговельної діяльності, економіки, фінансової дисципліни та фінансового моніторингу (ст.: 159, 160, 163-13, 163-14, 163-15, 164-2, 164-4; 165-2, 166-5, 166-8, 166-9, 166-20);
- захисту від недобросовісної конкуренції (ст.: 164-3, 166-1, 166-2, 166-3, 166-4, 166-18);
- державного регулювання виробництва і обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів (ст.: 156-2, 156-3, 164-5);
- кінематографії та державної політики в кінематографії (ст.: 164-6, 164-7; 162-8);
- порядку виконання і використання державного та місцевих бюджетів (ст.: 164-12, 164-14, 164-19);
- порядку приватизації державного і комунального майна (ст.: 166-14, 166-15);
- охорони авторських і суміжних прав (ст.: 164-13, 164-17, 164-18);
- надання адміністративних послуг (ст.: 166-27).

Хоча «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків» посягає, перш за все, на суспільні відносини у сфері оподаткування, безпосереднім об'єктом цього правопорушення виступають суспільні відносини у сфері оподаткування, пов'язані з податковим обліком та аудитом. В той же час безпосереднім об'єктом таких адміністративних правопорушень, передбачених Главою 12 КУпАП, як: Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2); Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163-3); Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4); Порушення порядку справляння та сплати туристичного збору (ст. 163-17); Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат (ст. 164-1); Порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 165-1); Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття (ст. 165-3); Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності (ст. 165-4); Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (ст. 165-5) виступають, скоріше, суспільні відносини у сфері податкового контролю та звітності громадян. Так, наприклад, адміністративний проступок, передбачений ст. 163-2 КУпАП полягає у неподанні або несвоєчасному поданні посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень

на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), а вчинення проступку, передбаченого ст. 163-4 КУпАП, полягає у неутриманні або неперерахуванні до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів, перерахуванні податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомленні або несвоєчасному повідомленні державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян [1]. Об'єктивна сторона цих адміністративних правопорушень виражається у вчиненні відповідного діяння, пов'язаного з оподаткуванням, несвоєчасно або не в повному об'ємі. Також ці проступки можуть бути здійснені шляхом бездіяльності. Діяння же, передбачене ст. 163-16 КУпАП «Порушення порядку оприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності», одночасно посягає на два безпосередніх об'єкта – суспільні відносини у сфері оподаткування, пов'язані з податковим обліком та аудитом, а також з податковим контролем та звітністю громадян оскільки дана норма передбачає відповідальність за «порушення порядку оприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності разом з аудиторським звітом» [1].

З об'єктивної сторони вчинення особою «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків» полягає у:

1) відсутності податкового обліку;

2) порушенні керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку, у тому числі неподанні або несвоєчасному поданні аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України.

У першій формі досліджуване правопорушення вчинюється шляхом бездіяльності, і полягає у нездійсненні передбачених вітчизняним законодавством заходів щодо ведення податкового обліку.

У чинному Податковому кодексі України (далі – ПКУ України) відсутнє визначення понять «оподаткування» та «податковий облік». Серед загальних термінів у ПКУ України знайшли своє відображення лише окремі поняття, зокрема:

1. принципи оподаткування (ст. 4);

2. поняття податку (ст. 6);

3. види податків (ст. 8);

4. перелік податків (ст. ст. 9,10);

5. термінологічний апарат (ст. 14) [4].

Як зазначають М. І. Бондар та Н. М. Лисенко під обліком у системі оподаткування слід розуміти «підсистему бухгалтерського обліку, яка забезпечує відповідно до чинного податкового законодавства документування, групування облікової інформації для визначення за встановленими правилами об'єктів і бази оподаткування податків і зборів, їх алгоритмів нарахування, розрахунків і сплати до бюджетів на підставі первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських записів і складання податкової звітності» [5, с. 30]. Тож податковий облік – це певний процес, який полягає у фіксації нарахованих складових податкової бази, сум самого податку та сплачених його суми. Це поняття слід розглядати в комплексі процесу стягування (справляння) того чи іншого податку [6].

У другій формі адміністративне правопорушення «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків» вчинюється шляхом:

1. активних дій – порушення встановленого законом порядку ведення податкового обліку;

2. бездіяльності – неподання аудиторських висновків.

Можна зазначити, що поняття «аудит», у своєму найбільш широкому значенні, означає перевірку та підтвердження незалежним професіоналом (аудитором, аудиторською фірмою) фінансової (бухгалтерської) звітності господарюючого суб'єкта щодо її достовірності, повноти та законності. Основною метою аудиту є переконання користувачів фінансових звітів, що ці звіти дають достатньо повне уявлення про стан підприємства (замовника) [2, с. 280]. Однак аудитор не засвідчує та не гарантує правильності фінансових звітів підприємств, установ, організацій. У ст. 14 Закону України «Про аудиторську діяльність» зазначається, що аудиторський звіт лише «передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [7].

Відповідно до положень ПКУ України (ст. 16) платники податків і зборів (обов'язкових платежів) зобов'язані:

– «стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;

– вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

– подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

– сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених *ПКУ України* та законами з питань митної справи;

- подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів;
- подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);
- подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;
- виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;
- не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;
- повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);
- повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця;
- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених *ПК України*;
- допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених *ПК України*;
- використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації он-лайн в електронному кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому *ПК України*, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом;
- забезпечувати надання посадовими (службовими) особами платника податку письмових пояснень на письмовий запит контролюючого органу з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документального підтвердження;
- визначати, змінювати уповноважених осіб платника податків, які мають право користуватися електронним кабінетом, зокрема щодо підписання, подання, отримання ними документів та інформації через електронний кабінет, та визначати їхні повноваження» [4].

У разі невиконання цих вимог платники податків, тобто «фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи (*у особі керівників або інших посадових осіб*), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з *ПК України* або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з *ПК України*» [4], несуть відповідальність відповідно до законодавства України.

Відповідальність за дотримання порядку ведення податкового обліку, своєчасне та повне надання відповідної документації, звітності і інформації користувачам та аудиторам покладається на керівника господарюючого суб'єкту та інших посадових осіб, обов'язками яких охоплюються означені дії. Тож суб'єктами розглядуваного правопорушення можуть бути керівники та інші посадові (службові) особи господарюючих суб'єктів, зокрема головний бухгалтер, заступники керівника з фінансово-економічних питань тощо. З суб'єктивної ж сторони правопорушення, передбачене ст. 163-1 КУпАП характеризується наявністю вини у формі умислу або необережності. Відповідно до ст. 11 КУпАП «Адміністративне правопорушення визнається вчиненим з необережності, коли особа, яка його вчинила, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії чи бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоч повинна була і могла їх передбачити» [1]. Зважаючи на те, що суб'єктами досліджуваного проступку виступають керівники або посадові особи підприємств, організацій, установ – це припускає, що такі особи мають достатній рівень обізнаності для того, щоб передбачати можливі наслідки нездійснення податкового обліку, а також неподання або несвочасного подання аудиторських висновків.

Список використаних джерел:

1. Кодекс України про адміністративні правопорушення. *Відомості Верховної Ради* Української РСР (ВВР) 1984, додаток до № 51, ст.1122. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>

2. Кодекс України про адміністративні правопорушення. Науково-практичний коментар. Р. А. Калужний, Т. А. Комзюк, О. О. Погрібний та ін. 2-ге вид. Київ. Всеукраїнська асоціація видавництв «Правова єдність». 2008. 655 с.

3. Чишко К. О. Класифікація об'єктів адміністративних правопорушень у сфері забезпечення громадського порядку та громадської безпеки. *Право і суспільство*. № 3 (частина 3). 2016. С. 135-142.

4. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

5. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування. Навчальний посібник. За загальною редакцією М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко. Київ. ДННУ «Академія фінансового управління». 2012. 584 с.

6. Облік і аудит податків в Україні. URL: https://pidru4niki.com/1652020554268/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/rozmezhuвання_ponyat_opodatкування_podatkoviy_oblik

7. Про аудиторську діяльність. Закон України *Відомості Верховної Ради України (ВВР)* 2018, № 9, ст. 50. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>