

ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657.633.5:336.226.332

М. М. ШИГУН, К. К. УЛЛУБІЄВА
Житомирський державний технологічний університетМЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ
РОЗРАХУНКІВ ЗА ПДВ

Досліджено методику внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. Визначено основні контрольні процедури в розрізі попереднього, поточного та наступного контролю розрахунків за ПДВ.

The methods of internal control of accounting and payments for VAT have been studied. The basic control procedures in the context of previous, current and next control of accounting and payments for VAT have been determined.

Ключові слова: внутрішній контроль, ПДВ, контрольні процедури, методичні прийоми контролю.

Вступ. В сучасних економічних умовах податок на додану вартість (далі – ПДВ) є основним джерелом наповнення державного бюджету (на його долю припадає понад 50 % всіх податкових надходжень). У зв'язку з цим в Україні розвиток контролю правильності розрахунків за ПДВ орієнтований, в першу чергу, на удосконалення контрольних заходів, що сприятимуть виконанню планових показників податкових надходжень. Натомість такий важливий напрям контролю, як внутрішній, не знаходить свого розвитку, проте саме він, на думку М.О. Гостевої, “дозволяє отримати позитивний економічний ефект, пов'язаний зі збільшенням податкових платежів до бюджету у встановлені законом терміни і знизити податкові ризики, що призводять до фінансових втрат у господарюючого суб'єкта” [1, с. 3]. Внутрішній контроль розрахунків за ПДВ може забезпечити повноту нарахування та своєчасність сплати податку, а також знизити податкові ризики та втрати, а отже, захистити суб'єкта господарювання від штрафних санкцій, чим, в свою чергу, підвищує податкову дисципліну платника податку. Тому можемо констатувати, що внутрішній контроль розрахунків за ПДВ дозволяє досягти балансу інтересів держави та платника податку. Але для забезпечення такого балансу потрібен адекватний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Базові підходи до внутрішнього контролю висвітлено в працях вітчизняних вчених: Н.Т. Білухи, Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутинця, М.О. Вітвицької, Н.І. Дорош, М.М. Каленського, Є.В. Калюги, М.Д. Корінька, М.В. Кужельного, В.Ф. Максимова, Л.В. Нападовської, І.Б. Стефанюка, В.П. Суйца та інших. Аналіз наукової літератури дозволяє дійти висновку, що науковці здебільшого досліджують загальні питання організації та методики проведення контролю кредиторської заборгованості. Проте теоретичні основи організації та методики проведення саме внутрішнього контролю правильності розрахунків за ПДВ досліджені недостатньо. Тому необхідність поглиблення теоретичних основ та недостатній ступінь практичної розробленості методики внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ зумовлюють актуальність дослідження.

Постановка завдання. Мета статті полягає в тому, щоб на основі вивчення теоретичних основ внутрішнього контролю, узагальнення та аналізу практики здійснення перевірок суб'єктами внутрішнього контролю розробити методичний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

Результати дослідження. В наукових працях велику увагу приділено дослідженням методики контролю розрахунків за ПДВ зовнішніми контролерами (здебільшого податковими органами). Проте, внутрішніми контролерами така методика не може бути застосована в силу закритого доступу до програмного забезпечення державних контролюючих органів. Тому постає проблема розробки іншої адаптованої для потреб внутрішнього контролю методики дослідження розрахунків за ПДВ.

Основними завданнями внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ є перевірка доцільності, законності та достовірності відображення розрахунків за ПДВ в системі бухгалтерського обліку. Завдання внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ безпосередньо впливають на методику його контролю. Ґрунтуючись на результатах дослідження, Т.А. Бутинець в основу покладаємо запропонований автором підхід до розуміння методики контролю як “сукупності технічних прийомів, інструментів і способів найбільш доцільного збору і обробки даних про господарські явища” [2, с. 93]. Методика внутрішнього контролю передбачає використання у певній послідовності відповідних інструментів та методів з дотриманням основоположних принципів контролю. В частині контролю розрахунків за ПДВ слід вирізняти два основні його напрями, відповідно до яких різнитиметься об'єкт та предмет контролю (показано на рис. 1).

Дихотомія розуміння об'єкту та предмету контролю у розрахунках за ПДВ передбачає, відповідно, різну методику контролю таких операцій. Так, для перевірки операцій, що формують базу оподаткування ПДВ, використовуються інші джерела інформації, способи та методи контролю, ніж для перевірки операцій, пов'язаних з нарахування та сплатою ПДВ. В частині операцій, що формують базу оподаткування

перевірятиметься, по суті, виручка від реалізації, відповідність цін продажу рівню звичайних цін тощо. Більш детально методика перевірки правильності формування доходів для цілей оподаткування внутрішніми суб'єктами контролю досліджено у працях М.Д. Корінька [3], О.Г. Лищенко [4], А. Шурміної [5] та інших. Тому в дослідженнях методики внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ приділимо увагу лише методиці перевірки операцій, пов'язаних з нарахуванням та сплатою ПДВ.

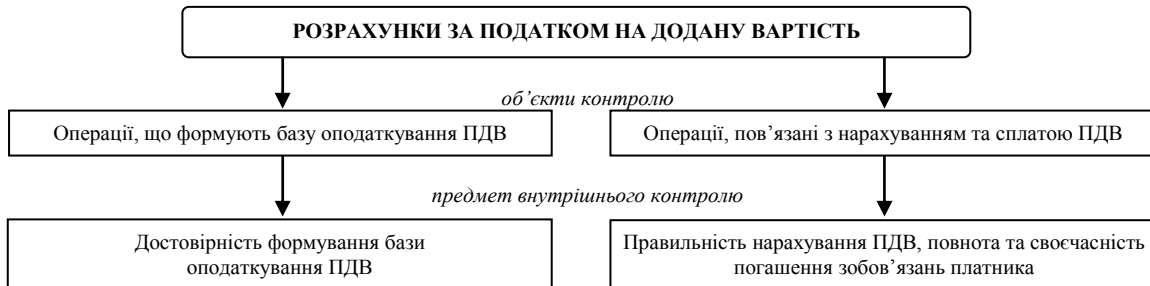


Рис. 1. Об'єкт та предмет контролю розрахунків за податком на додану вартість

За часом здійснення розрізняють попередній, поточний та наступний контроль розрахунків за ПДВ, за якими відрізняється методика контролю (табл. 1).

Таблиця 1

Методичний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ

№	Контрольна процедура	Мета	Інформаційне забезпечення	Методичні прийоми та способи контролю
Попередній контроль розрахунків за ПДВ				
1	Перевірка наявності у контрагента чинного свідоцтва платника ПДВ	Недопущення неправомірного визнання податкового кредиту з ПДВ	Копія свідоцтва платника ПДВ, дані про платників ПДВ на веб-сайті ДПАУ	Нормативно-правова перевірка
2	Перевірка наявності у підприємства чинного свідоцтва платника ПДВ	Недопущення неправомірного визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ		Нормативно-правова перевірка
Поточний контроль розрахунків за ПДВ				
1	Перевірка наявності податкової накладної або іншого підтверджуючого документа	Обґрунтувати право на визнання податкового кредиту з ПДВ	Податкові накладні або інші документи, передбачені пп. 201.11-201.12 ст. 201 Податкового кодексу України	Інвентаризація (перевірка фактичної наявності документа)
2	Перевірка правильності заповнення реквізитів податкової накладної або іншого підтверджуючого документа	Попередити неправомірне визнання податкового кредиту з ПДВ		Формальна, нормативно-правова, арифметична перевірка
3	Перевірка реєстрації податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних	Попередити можливість відмови у податковому кредиті з ПДВ		Довідка або квитанція про реєстрацію податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних
Наступний контроль розрахунків за ПДВ				
1	Перевірка правильності визнання та відображення в системі бухгалтерського обліку податкового зобов'язання з ПДВ	Попередження не відображення в повному обсязі податкового зобов'язання з ПДВ	Декларація з ПДВ, Реєстр виданих і отриманих податкових накладних, Податкові накладні, документи, що засвідчують рух грошей та товарно-матеріальних цінностей	Логічна, арифметична, нормативна, формальна, взаємна перевірка
2	Перевірка правильності відображення в системі бухгалтерського обліку податкового кредиту з ПДВ	Попередження не відображення в повному обсязі податкового кредиту з ПДВ		Логічна, арифметична, нормативна, формальна, взаємна перевірка
3	Перевірка правильності відображення в системі бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за звітний період	Попередження невчасного погашення податкового зобов'язання з ПДВ		Декларація з ПДВ, платіжні доручення, виписки банку

Попередній контроль передбачає здійснення контрольних процедур до здійснення операцій, пов'язаних за нарахування та сплатою ПДВ. Основне призначення такого контролю – попередження здійснення економічно необґрунтованих операцій, тобто недопущення неправомірного визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ. Крім того, такий контроль має важливе значення для попередження помилок у Декларації з ПДВ в частині заповнення Додатку 5 “Розшифровка податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів”. Зокрема, бухгалтер-аналітик Л. Березовська дослідивши практику виправлення помилок, виявлених у Додатку 5, відзначила їх складність. Так, для того, щоб виправити помилку потрібно подати до податкової інспекції: нову звітну декларацію з ПДВ з додатком 5 (якщо помилку було виявлено до 20-го числа наступного після звітного місяця) або уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ та уточнюючий додаток 5 (якщо помилку було виявлено після 20-го числа місяця, наступного після звітного) [6]. Крім того, перевірка статусу платника податку до здійснення операцій попередить економічно не вигідні поставки. Неможливість визнання податкового кредиту з ПДВ за придбаними виробничими запасами підвищує собівартість виготовленої продукції. В ринкових умовах господарювання, де діють закони жорсткої конкуренції, суб'єкти господарювання намагаються мінімізувати витрати, пов'язані з виробництвом продукції. А тому ретельно підбирають постачальників з точки зору цінової політики, зокрема, звертають увагу на можливість визнання податкового кредиту, тобто реального зменшення собівартості продукції. Якщо не проконтролювати наявність та термін дії Свідоцтва платника ПДВ контрагента, суб'єкт господарювання може укласти не вигідний для себе контракт. Тому доцільно здійснити контроль наявності у контрагента чинного свідоцтва платника ПДВ та правильність індивідуального податкового номеру завчасно з метою недопущення помилок та уникнення штрафних санкцій, а також ефективного управління діяльністю підприємства.

Поточний внутрішній контроль розрахунків за ПДВ проводиться під час нарахування та сплати ПДВ. Цей вид контролю проводиться з метою своєчасного виявлення помилок та попередження штрафних санкцій, що можуть бути накладені на підприємство. Даний вид контролю в частині перевірки правильності розрахунків за ПДВ має вагомe значення, оскільки будь-які помилки, що допустив бухгалтер контрагента під час заповнення податкової накладної, унеможливають визнання податкового кредиту для платника податку. Тому методика поточного контролю відрізнятиметься від методики попереднього контролю. Основне завдання поточного контролю розрахунків за ПДВ полягає в тому, щоб підтвердити право платника податку визнавати податковий кредит з ПДВ, а також попередити можливість відмови податкових органів контролю у праві визнання податкового кредиту.

Наступний контроль правильності розрахунків за ПДВ є найскладнішим, оскільки передбачає комплексну перевірку операцій з нарахування та сплати ПДВ після того, як вони відбулися. Такий контроль має здійснюватися в кінці звітного періоду перед поданням Декларації з ПДВ. Методика такого контролю є громіздкою, вимагає чіткої деталізації, а тому в межах даного дослідження окреслено лише основної її напрями. Наступний контроль має проводитися суцільним способом, з метою попередження штрафних санкцій, що можуть бути накладені на підприємство. В загальному, методика контролю розрахунків за ПДВ має бути направлена на перевірку правильності визначення бази оподаткування та правильності визначення сум податкового кредиту та податкового зобов'язання, а також вчасного їх перерахування.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропонована методика внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ дозволяє максимально охопити операції під час перевірки правильності нарахування та сплати ПДВ, що сприяє підвищенню ефективності контрольних заходів щодо податку на додану вартість. Напрямок подальших досліджень вбачаємо у розробці форм документів суб'єкта внутрішнього контролю. Внаслідок чого запропонована методика перевірки розрахунків за ПДВ, що містить методичні рекомендації та підходи до здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, а також робочі документи в комплексі можуть бути використані для розробки внутрішньофірмового Стандарту контролю розрахунків за ПДВ.

Література

1. Гостева М.А. Система внутреннего налогового контроля организации : автореф. дис. на соиск. науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 “Финансы, денежное обращение и кредит” / Мария Александровна Гостева. – М., 2008. – 25 с.
2. Бутинець Т.А. Методологія господарського контролю / Т.А. Бутинець // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 92–99.
3. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : [навчальний посібник] / за ред. М.Д. Корінька. – Фастів : “Поліфаст”, 2006. – 440 с.
4. Лищенко О.Г. Організація та здійснення контролю за доходами на прикладі підприємства ВАТ “Укрнафта” / О.Г. Лищенко, Є.О. Педан // Держава та регіони / Економіка та підприємництво. – 2011 р. – № 4. – С. 114–117.
5. Шурміна А. Внутрішньогосподарський контроль доходу від операційної діяльності / А. Шурміна // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 533–535.

6. Березовська Л. Як за допомогою “Бест-Звіт Плюс” перевірити статус платника ПДВ? [Електронний ресурс] / Людмила Березовська // Бухгалтер & Комп'ютер. – 2009. – № 18 від 28 вересня. – Режим доступу : <http://ukr.buhgalter.com.ua/articles/details/689/>

Надійшла 01.02.2012; рецензент: д. е. н. Бутинець Ф. Ф.

УДК 657

С. В. КУЧЕР

Житомирський державний технологічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

В статті розглянуто особливості організації системи внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток. Зокрема визначено основні функції, які виконуються системою внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток, її цільове спрямування та завдання. Також здійснено аналіз форм внутрішнього контролю, за якими може проводитися внутрішній контроль розрахунків за податком на прибуток.

The features of organization of the internal control system of accounting and payments for profit tax have been considered in the article. In particular the main functions performed by the internal control system of accounting and payments for profit tax, its purpose and objectives have been determined. The forms of internal control, according to which internal control of accounting and payments for profit tax may be performed, have been also analyzed.

Ключові слова: внутрішній контроль, система внутрішнього контролю, прибуток до оподаткування, розрахунки за податком на прибуток.

Постановка проблеми. Внутрішній контроль – це система впорядкованих та взаємопов'язаних заходів щодо перевірки відповідності діяльності суб'єкта господарювання поставленим завданням, надання керівництву оперативної та об'єктивної інформації щодо стану об'єктів перевірки, а також рекомендацій щодо його покращення. Останнім часом вченими все більше стало приділятися уваги організації та методиці здійснення внутрішнього контролю, проте, їх розробки присвячені загальним питанням організації та методики внутрішнього контролю як цілісної системи, а також розмежуванню таких понять як “внутрішній контроль” та “внутрішній аудит”. Особливостям організації та методики внутрішнього контролю правильності, достовірності та законності здійснених операцій щодо розрахунків за податком на прибуток українськими вченими уваги не приділялося. У зв'язку з цим вбачаємо за необхідне розглянути особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток, оскільки відповідна організація процесу контролю є передумовою для оперативності, достовірності та об'єктивності його проведення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Як вже зазначалось вище, внутрішньому контролю розрахунків за податком на прибуток вітчизняними науковцями уваги не приділялося, праці присвячені переважно організації та методиці проведення податкового контролю за правильністю нарахування та сплати податку на прибуток. Загальним засадам організації та методики внутрішнього контролю присвячені праці Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутиця, Б.І. Валуєва, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, Л.В. Дікань, М.Д. Корінька, В.П. Пантелеєва, С.М. Петренко, В.О. Шевчука, Н.В. Шульги та ін.

Мета дослідження полягає в удосконаленні теоретичних та практичних аспектів організації системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання в частині розрахунків за податком на прибуток.

Результати дослідження. Основне призначення будь-якого виду контролю полягає в збереженні майна власника, що наводить на думку, що перевіряти необхідно лише активи суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим в науковій літературі, в переважній більшості, науковцями удосконалюється організація та методика внутрішнього контролю саме активів підприємства, а зобов'язанням приділяється досить мало уваги. Так, відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [1]. Ресурсами підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди є активи підприємства. Правильність, своєчасність нарахування та погашення зобов'язання впливає на те, в якому періоді, в якому розмірі та які види активів підприємства будуть зменшені. Отже, зрозуміло, що внутрішній контроль за станом розрахунків на підприємстві також необхідно здійснювати, оскільки операції, пов'язані з погашенням таких зобов'язань призводять до зміни структури активів підприємства, які, по суті, є майном власників підприємства, хоча відповідно до принципу автономності й відображаються як майно саме юридичної особи.

Те ж саме стосується й податку на прибуток, оскільки він є зобов'язанням підприємства перед бюджетом. Погашення податку на прибуток прямо пов'язано зі зменшенням грошових коштів підприємства, що обов'язково вимагає чітко налагодженої системи внутрішнього контролю за правильністю та законністю нарахування даного податку. Розміри сплати податку на прибуток жорстко регулюються податковими органами, і відтік грошових коштів з підприємства у вигляді погашення зобов'язання з даного податку