

Л. М. Очеретко,
к. е. н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Запорізький національний технічний університет
В. О. Сітало,
магістрантка 6 курсу, Запорізький національний технічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПДВ

L. Ocheretko,
cand. sc. (econ.), assistant professor of department of "Accounting and taxation" Zaporozhye National Technical University
V. Sitalo,
master, the 6th course, Zaporizhzhya National Technical University

FEATURES OF THE ORGANIZATION OF INTERNAL CONTROL OF PAYMENTS FOR VALUE ADDED TAX

У статті розглянуто особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за податком на додану вартість. З'ясовано, що цей податок, безсумнівно, є найбільш бюджетоутворюючим, але разом із тим він має низку невирішених проблем, що дає підґрунтя для подальшого дослідження та вдосконалення. Систематизовано основні завдання внутрішнього контролю розрахунків за податком на додану вартість. Зазначено основні зміни в законодавчо-нормативній базі податкових розрахунків. Проаналізовано основні етапи проведення внутрішнього контролю, а також запропоновано для кожного окремого етапу робочі документи, які створено з метою систематизувати роботу перевіряючого і надати можливість, в разі допущення, виявити помилки та вчасно їх виправити, і таким чином підвищити фінансову безпеку підприємства. Отримані результати можуть бути використані підприємствами для удосконалення внутрішньогосподарського контролю.

The article considers the peculiarities of the organization of internal control of payments for value added tax. It is established that this tax is undoubtedly the most budget-generating, but at the same time it has a number of unresolved problems, which provides the basis for further research and improvement. The main tasks of internal control of payments for value added tax are systematized. The main changes in the legislative and normative base of tax calculations are indicated. The main stages of internal control are analyzed, as well as for each individual stage the working documents, which are created for the purpose of systematizing the work of the controller, and the possibility, if allowed, to identify errors and correct them in time, and thus increase the financial security of the enterprise, can be obtained. Used by enterprises to improve farm management.

Ключові слова: податковий контроль, податок на додану вартість, Податковий кодекс України, розрахунки, адміністрування податків.

Key words: tax control, value added tax, the Tax Code of Ukraine, calculations, tax administration.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

За сучасних умов господарювання важливе місце посідає облік та контроль розрахунків з бюджетом за податками та обов'язковими платежами. Це зумовлено тим, що податки є головним джерелом наповнення державного бюджету України, тому держава ретельно слідкує за правильністю нарахування та сплати податків та зборів. Податок на додану вартість (далі ПДВ) є одним із найбільш бюджетоутворюючих податків, водно-

час він є одним з найпроблемніших і найскладніших податків у податковій системі України. У зв'язку з цим кожен господарюючий суб'єкт повинен здійснювати контроль правильності, повноти та своєчасності нарахування та сплати ПДВ для того, щоб знизити податкові ризики, що призводять до фінансових втрат.

На жаль, як свідчить практика, в обліку розрахунків з ПДВ виникає багато питань, непорозумінь та суперечностей щодо правильного застосування норм, визнан-

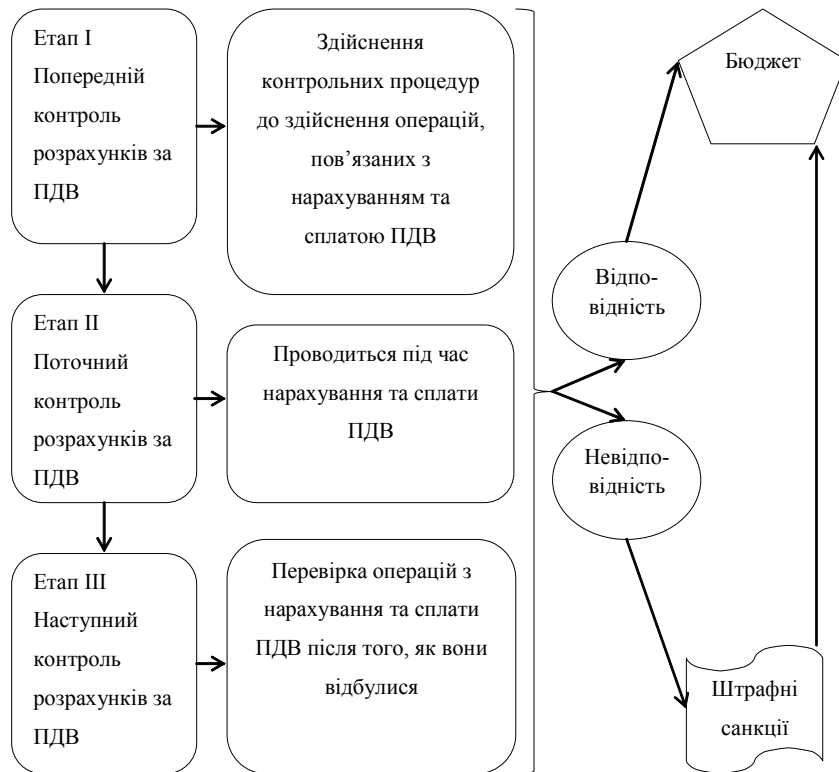


Рис. 1. Механізм проведення контролю нарахування та сплати ПДВ

Джерело: розроблено автором на основі [6].

ня в обліку сум податкового зобов'язання та кредиту, порядку їх відображення та сплати тощо. Тому розроблена ефективна система внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ дозволить мінімізувати фінансові санкції фіскальних органів, забезпечить фінансову стійкість та економічне зростання підприємств, сприятиме розвитку підприємницької діяльності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Вивченням проблем внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ займалися такі вчені: Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, В. М. Жук, Є.В. Калюга, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, Я.В. Литвиненко, В.А. Онищенко, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко, Ю.О. Самура, Т.В. Сараскіна, О.П. Чернявський, Ф.Ф. Фоміна, К.В. Хмільовська та інші. Вчені зробили значний внесок у вирішенні існуючих проблем внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, але зважаючи на постійні зміни в законодавчій базі України, необхідність адаптації системи обліку та контролю до вимог сучасності, особливої уваги вимагають подальші дослідження окресленої проблематики.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є вивчення проблемних питань внутрішнього контролю розрахунків за податком на додану вартість на основі останніх змін нормативних документів та окреслення шляхів оптимізації побудови системи внутрішнього контролю.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Податок на додану вартість належить до так званих споживчих податків, яким обкладається споживання товарів. Це спеціальна надбавка, яка додається до ціни товару незалежно від того, чи вироблений він всередині країни, чи імпортований з інших країн.

Основним нормативним документом, який регламентує порядок нарахування та сплати ПДВ є Подат-

ковий кодекс України (далі ПКУ). Контроль з боку держави за правильністю та своєчасністю здійснення розрахунків за податками здійснюється фіскальними контролюючими органами в межах їх повноважень.

Відповідно до ст. 61 ПКУ податковий контроль — система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1].

Податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків [1].

Контроль, який здійснюється фіскальними контролюючими органами — зовнішній контроль. При виявленні контролюючими органами помилок, на перевіряючому підприємстві, в нарахуванні чи сплаті податку на додану вартість, вони зобов'язані нарахувати штрафні санкції. Для того, щоб уникнути фінансових втрат підприємство повинно проводити самостійно внутрішній контроль за сплатою податків.

Система внутрішнього контролю — це сукупність організаційних заходів, процедур, методів внутрішнього контролю, які застосовуються керівництвом підприємства з метою ефективного ведення господарської діяльності [2].

Основними завданнями внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є:

- 1) перевірка правильності визначення об'єкта та бази оподаткування;
- 2) перевірка правильності встановлення ставки податку до бази оподаткування;
- 3) перевірка правильності нарахування податкових зобов'язань за податком на додану вартість платника податку;
- 4) перевірка правильності нарахування податкового кредиту за податком на додану вартість платника податку;
- 5) перевірка повноти та своєчасності слати зобов'язання за податком на додану вартість до Державного бюджету України;
- 6) перевірка правильності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість у деклараціях за звітний (податковий) період;
- 7) перевірка стану бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
- 8) перевірка правильності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість у фінансовій звітності суб'єкта господарювання[3].

На сьогоднішній день здійснювати внутрішній контроль за доцільністю, законністю та достовірністю відображення розрахунків за ПДВ у системі бухгалтерського обліку надзвичайно важливо. Зумовлено це тим, що з початку 2017 року набули чинності нові правила заповнення податкових накладних, а також був впроваджений механізм блокування реєстрації ПН/РК. Дана ж система податкового адміністрування покликана викривати "податкові ями" і "скручування" по ПДВ, щоб залучити сумнівних платників до відповідальності і поповнити бюджет.

Згідно з новими правилами, кожна податкова накладна проходить автоматичний моніторинг щодо відповідності критеріям, які визначені у наказі Міністерства фінансів "Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та Вичерпного переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних".

Механізм блокування/розблокування:

Етап 1. Направляємо ПН/РК на реєстрацію в ЄРПН. Отримана ПН/РК фіскальною службою в автоматизованому режимі розшифровується й оцінюється на предмет відповідності затверженому формату, чинності електронного цифрового підпису, достатності розміру регіміту, наявності помилок в обов'язкових реквізитах та інших ознак дотримання обов'язкових вимог до складання податкового документа.

Етап 2. Перевірка/моніторинг ПН/РК. ПН/РК проходить перевірку на відповідність пропуском умовам, прописаним у п. 3 Порядку зупинення реєстрації. Якщо жодну з цих умов податковий документ не задовольняє, то система переходить до моніторингу: перевіряє ПН/РК на відповідність критеріям ризиковості платника, критеріям ризиковості операцій платника і показникам його позитивної історії. Цей етап якраз і буде вирішальним щодо того, заблокують ПН/РК чи ні.

Етап 3. Отримана квитанція про зупинення реєстрації ПН/РК. У разі зупинення реєстрації ПН/РК протягом операційного дня платникові направляється квитанція [4].

Збір інформації про контрагента

Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб — підприємців та громадських формувань

- Статус контрагента;
- код ЄДРПОУ;
- дату реєстрації;
- контактна інформація;
- уповноважені особи (засновника, керівника, директора);
- вид діяльності (із зазначенням основним видом діяльності);
- перелік засновників;
- розмір, розподіл статутного капіталу та дата закінчення його формування;
- дані про відокремлені підрозділи;
- статус відомостей про юрособу;
- місцезнаходження реєстраційної справи;
- фонди, у яких особа перебуває на обліку;
- реєстраційний номер платника єдиного внеску

Електронний кабінет платника податків

- Інформація з реєстру платників ПДВ
- Ануляція реєстрації платників ПДВ
- Реєстр платників Єдиного податку
- Інформація про податковий борг

Рис. 2. Збір інформації про контрагента

На сьогоднішній день Державна фіскальна служба України (далі ДФСУ) запровадила новий сервіс в Електронному кабінеті — окремий Реєстр податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрація яких зупинена.

Реєстр розміщено у відкритій частині Електронного кабінету.

Пошук інформації в Реєстрі здійснюється за такими фільтрами: "Індивідуальний податковий номер", "Номер ПН/РК", "Дата складання ПН/РК", а також запроваджено новий сервіс — подання скарги на рішення комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному

Таблиця 1. ПДВ № 1

№ п/п	Назва підприємства контрагента	Статус підприємства	Причина відмови

Таблиця 2. ПДВ № 2

№ п/п	Назва підприємства контрагента	ПН контрагента	Документ, що засвідчує угоду сторін

Таблиця 3. ПДВ № 3

№ п/п	Період	Назва підприємства контрагента	ІПН контрагента	Наявність ПН/РК		Відхилення
				За даними підприємства	За даними перевірки	

Таблиця 4. ПДВ № 4

№ п/п	Період	Назва підприємства контрагента	ІПН контрагента	Тип	Стан	Сума	ПДВ

Таблиця 5. ПДВ № 5

Період	За даними підприємства				За даними перевірки				Відхилення			
	Об'єкт оподаткування	База оподаткування	Ставка	Сума ПДВ	Об'єкт оподаткування	База оподаткування	Ставка	Сума ПДВ	Об'єкт оподаткування	База оподаткування	Ставка	Сума ПДВ

Таблиця 6. ПДВ № 6

Період	Податкова накладна	За даними підприємства		За даними перевірки		Відхилення
		Реєстр отриманих податкових накладних	Декларація з ПДВ	Реєстр отриманих податкових накладних	Декларація з ПДВ	

Таблиця 7. ПДВ № 7

Період	За даними підприємства				За даними перевірки				Відхилення			
	Об'єкт оподаткування	База оподаткування	Ставка	Сума ПДВ	Об'єкт оподаткування	База оподаткування	Ставка	Сума ПДВ	Об'єкт оподаткування	База оподаткування	Ставка	Сума ПДВ

Таблиця 8. ПДВ № 8

Період	Податкова накладна	За даними підприємства		За даними перевірки		Відхилення
		Реєстр виданих податкових накладних	Декларація з ПДВ	Реєстр виданих податкових накладних	Декларація з ПДВ	

Таблиця 9. ПДВ № 9

Період	За даними підприємства			За даними перевірки			Відхилення		
	ПЗ	ПК	ПДВ до сплати	ПЗ	ПК	ПДВ до сплати	ПЗ	ПК	ПДВ до сплати

реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації (далі — Скарга) в електронному вигляді [5].

Таким чином, для того, щоб не опинитися в скрутній ситуації, коли податкова накладна/розрахунок коригування підлягає блокуванню, необхідно завчасно на підприємстві перевірити її на наявність ризикових факторів.

Аналізуючи вище сказане, робимо висновок, що внутрішній контроль — це складний і безперервний процес, який потребує багато часу, але разом з тим він по-

кликаний зберегти частину коштів підприємства.

Для того, щоб здійснювати внутрішній контроль розрахунків за ПДВ потрібно розробити систему дій, тобто розділити свій план перевірки на декілька послідовних етапів. Потрібно це для того, аби полегшити собі роботу, адже маючи готовий систематизований план дій перевіряючому легше здійснювати перевірку і таким чином з'являється більше шансів перевірити та зіставити більшу частину інформації, а тому зменшити ризики невиявлення порушень.

Вітчизняні вчені М.М. Шигун та К.К. Улубієва за часом здійснення внутрішнього господарського контролю розрахунків за ПДВ виділяють такі етапи: попередній, поточний, наступний (рис. 1).

Попередній контроль — передбачає здійснення контрольних процедур до здійснення операцій, пов'язаних з нарахуванням та сплатою ПДВ. Сюди входить збір інформації про контрагента з яким підприємство планує працювати, адже, як відомо, успішний результат будь-якої справи залежить від благонадійності контрагента. Це можна зробити за допомогою різних ресурсів у мережі Інтернет, які пропонують у стислий строк надати максимум інформації та розкривають дані про контрагентів (рис. 2). Також цей етап охоплює перевірку оформлення господарських відносин з контрагентом.

Поточний внутрішній контроль розрахунків за ПДВ проводиться під час нарахування та сплати ПДВ. На цьому етапі виконується перевірка:

- залишку коштів на електронному рахунку в СЕА ПДВ;
- наявність податкових накладних/розрахунків коригування;
- перевірка правильності заповнення обов'язкових реквізитів податкових накладних/розрахунків коригування;
- перевірка граничного терміну для реєстрації в ЄРПН податкових накладних/розрахунків коригування;

— реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування в ЄРПН;

— реєстраційного ліміту за ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) [3].

Наступний контроль правильності розрахунків за ПДВ є найбільш складним, адже передбачає комплексну перевірку операцій з нарахування та сплати ПДВ після того, як вони відбулися. Його основна задача складається з перевірки операцій з нарахування та сплати (перерахування) податку на додану вартість. Такий контроль має здійснюватися за підсумками звітного (податкового) періоду. В загальному, методика контролю розрахунків за ПДВ має бути направлена на перевірку правильності визначення бази оподаткування та пра-

вильності визначення сум податкового кредиту та податкового зобов'язання, а також вчасного їх перерахування [6].

Безумовно розроблені вченими М.М. Шигун та К.К. Уллубієвою послідовні етапи перевірки пов'язані з нарахуванням та сплатою ПДВ значно покращують роботу перевіряючого за рахунок розробки чітких послідовних етапів перевірки. Надалі для більш раціональної роботи перевіряючого потрібні робочі документи, які б вмщували накопичену інформацію та на основі яких можна було б зробити висновок. Тому доцільно доповнити існуюче дослідження розробленими робочими документами для кожного етапу контролю.

Як було зрозуміло з вищесказаного, основою попереднього контролю є перевірка контрагента на благонадійність. На основі отриманих даних підприємство робить висновок про те, чи слід співпрацювати з даним контрагентом. Якщо в результаті опрацювання даних було прийнято рішення про відмову в співпраці, то для таких контрагентів пропонуємо використовувати робочий документ — ПДВ№1 (табл. 1).

Потрібно це для того, аби в подальшому вберегти себе від ризиків, які можуть виникнути в результаті співпраці з даним контрагентом.

У разі отримання позитивних результатів перевірки підприємства пропонуємо використовувати документ ПДВ№2, який вмщує інформацію про згоду сторін в співпраці і вмщує документ, який засвідчує оформлення господарських відносин з контрагентом (договір, контракт, специфікації до контракту, рахунки, інвойси) (табл. 1).

Поточний внутрішній контроль розрахунків за ПДВ доцільно проводити використовуючи такі робочі документи як ПДВ№3, ПДВ№4.

Основна задача документу ПДВ№3 засвідчити наявність податкових накладних/розрахунків коригування від початальника (табл. 3).

Документ ПДВ № 4 вмщує інформацію про стан реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування в ЄРПН, тобто відображуємо чи було зареєстровано податковий документ і цим самим переконаємося у правомірності визнання податкового кредиту (табл. 4).

Наступний контроль правильності розрахунків за ПДВ є найбільш трудомістким, оскільки основна його задача це перевірка правильності визнання та відображення в системі бухгалтерського обліку податкового зобов'язання з ПДВ, податкового кредиту та розрахунків з бюджетом за звітний період.

Для того, щоб перевірка правильності визначення податкового кредиту з податку на додану вартість була більш раціональною пропонуємо використати документ ПДВ № 5.

Для перевірки відповідності відображення податкового кредиту з податку на додану вартість пропонуємо — ПДВ № 6.

Перевірка правильності визначення податкового зобов'язання з податку на додану вартість документ ПДВ № 7.

Для перевірки відповідності відображення податкового зобов'язання з податку на додану вартість пропонуємо — ПДВ № 8.

Важливим завданням для перевіряючого є переконання в тому, що сума ПДВ до сплати в бюджет вказана в Декларації розрахована правильно. Для допомоги в цьому випадку пропонуємо документ — ПДВ № 9.

ВИСНОВКИ

Отже, враховуючи розглянуте нами вище доводимо, що здійснення кожним суб'єктом господарювання внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ є надзвичайно важливим елементом у системі господарювання. Адже головне завдання контролю є збереження коштів підприємства шляхом уникнення, недопущення помилок

у нарахуванні та сплаті ПДВ, а можливо це тільки в результаті правильного виконання поставлених завдань.

Для здійснення якісного контролю на будь-якому підприємстві не аби якої допомоги надають перевіряючому досліджені етапи контролю, в яких відображені основні процедури для розв'язання головних завдань перевірки, що дають змогу охопити всі господарські операції з ПДВ. Цим самим доводимо, що внутрішній контроль розрахунків за ПДВ стає більш ефективним за рахунок конкретизації етапів (стадій) його проведення, а розробка форм робочих документів суб'єкта внутрішнього контролю є невід'ємним елементом перевірки, і слугує для того, щоб допомогти підприємству здійснити внутрішній контроль за нарахуванням та сплатою ПДВ.

Література:

1. Податковий кодекс України: прийнятий Верховною Радою України 2 груд. 2010 р. № 275517: текст зі змін., редакція від 01.01.2018 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/spisok2/glava-5--podatkoviy-kontrol/>
2. Даценко Г.В., Сімакович М.В. Організація внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ на підприємстві / Г.В. Даценко [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=73244>
3. Сліпченко Г.М. Щодо здійснення внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість / Г.М. Сліпченко // матеріали III міжнародної науково-практичної конференції "актуальні питання економічних наук" (13—14 травня 2016 року) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://molodyvcheny.in.ua/files/conf/eko/17may2016/18.pdf>
4. Адамович Н. Загальний механізм блокування-2018 / Н. Адамович // Податки та бухгалтерський облік. — 2018. — № 48 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/june/issue-48/article-37162.html>
5. Зупинення реєстрації ПН [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/zupinennya-reestratsii-pn/334096.html>
6. Шигун М.М., Уллубієва К.К. "Методичний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ" / М.М. Шигун, К.К. Уллубієва // Вісник ХНУ. — 2012. — С. 83 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2012_2_1/083-086.pdf

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "The Tax Code of Ukraine", available at: <http://sfs.gov.ua/nk/spisok2/glava-5--podatkoviy-kontrol/> (Accessed 10 Sept 2018).
2. Datsenko, H.V. and Simakovych, M.V. (2014), "Organization of internal control over charging and payment of VAT at the enterprise", available at: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=73244> (Accessed 10 Sept 2018).
3. Slipchenko, H.M. (2016), "On the implementation of internal control over payments with the budget for value added tax", available at: <http://molodyvcheny.in.ua/files/conf/eko/17may2016/18.pdf> (Accessed 10 Sept 2018).
4. Adamovych, N. (2018), "General blocking mechanism-2018", Podatky ta bukhalters'kyj oblik, vol. 48, available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/june/issue-48/article-37162.html> (Accessed 10 Sept 2018).
5. State Fiscal Service of Ukraine (2018), "Stop the registration of the MF", available at: <http://sfs.gov.ua/baneryi/zupinennya-reestratsii-pn/334096.html> (Accessed 10 Sept 2018).
6. Shyhun, M.M. and Ullubiieva, K.K. (2012), "Methodical tool for internal control of payments for VAT", Visnyk KhNU, available at: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2012_2_1/083-086.pdf (Accessed 10 Sept 2018).

Стаття надійшла до редакції 13.09.2018 р.