

СКОРНЯКОВА Ю. Б.

к. е. н.

Запорізький національний університет

ulskul@mail.ru

**УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО  
КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ  
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

*У статті визначено основні рівні податкового обліку за податком на додану вартість, а також основні принципи відображення податкових зобов'язань та податкового кредиту на рахунках бухгалтерського обліку. Досліджений порядок порівнянь даних податкового та фінансового обліку з метою внутрішнього контролю правильності обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту. Виявлена необхідність у застосуванні додаткових прийомів перевірки правильності обліку податкового кредиту та податкових зобов'язань за виданими та отриманими авансами. Обґрунтована методика внутрішнього контролю правильності обліку сум податкових зобов'язань та податкового кредиту, заснована на порівнянні синтетичних і аналітичних даних субрахунків 643 "Податкові зобов'язання" і 681 "Розрахунки за авансами одержаними", а також субрахунків 644 "Податковий кредит" і 371 "Розрахунки за виданими авансами".*

*Ключові слова: податок на додану вартість, податковий облік, фінансовий облік, податкова звітність, внутрішній контроль.*

СКОРНЯКОВА Ю. Б.

к. э. н.

Запорожский национальный университет

ulskul@mail.ru

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО  
КОНТРОЛЯ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ  
НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

*В статье определены основные уровни налогового учета по налогу на добавленную стоимость, а также основные принципы отражения налоговых обязательств и налогового кредита на счетах бухгалтерского учета. Проанализирован порядок сравнения данных налогового и финансового учета в целях внутреннего контроля правильности учета налоговых обязательств и налогового кредита. Выведена необходимость применения дополнительных приемов проверки правильности учета налогового кредита и налоговых обязательств по выданным и полученным авансам. Обоснована методика внутреннего контроля правильности учета сумм налоговых обязательств и налогового кредита, основанная на сравнении синтетических и аналитических данных субсчетов 643 "Налоговые обязательства" и 681 "Расчеты по авансам полученным", а также субсчетов 644 "Налоговый кредит" и 371 "Расчеты по выданным авансам".*

*Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговый учет, финансовый учет, налоговая отчетность, внутренний контроль.*

SKORNYAKOVA Y. B.

candidate of economic sciences

Zaporizhzhya National University

ulskul@mail.ru

**IMPROVEMENT OF TAX ACCOUNTING SYSTEM AND INTERNAL CONTROL  
OF PAYMENTS WITH THE BUDGET BY THE VALUE-ADDED TAX**

*The article outlines the basic levels of tax accounting for value added tax and basic principles reflection tax liabilities and tax credit on accounts. Investigated the order of tax and financial accounting comparison for the purpose of checking the internal control correctness of accounting tax liabilities and tax credit. Revealed necessity to use additional methods of testing the accuracy of the account tax credits and tax liabilities issued and received advances. Revealed the necessity to use additional validation methods of accounting tax credits and tax liabilities of issued and received advances. The methodology of checking the internal control correctness of accounting tax liabilities and tax credit sums is substantiated. It is based on a comparison of synthetic and analytical data of subaccounts 643 "Tax liabilities"*

and 681 "Payments for advances received" and the subaccounts 644 "Tax credit" and 371 "Payments for advances paid".

**Keywords:** value added tax, tax accounting, financial accounting, tax reporting, internal control.

**Постановка проблеми.** Податок на додану вартість є одним із основних податків, що формують вітчизняну податкову систему. Більшість вітчизняних підприємств є платниками податку на додану вартість, а доля даного податку в загальній сумі податкових платежів таких підприємств є, зазвичай, суттєвою.

Чинне вітчизняне податкове законодавство передбачає достатньо складний порядок формування та представлення у податковій звітності інформації щодо визначення суми податку на додану вартість до сплати, що й актуалізує питання якісної організації податкового обліку та внутрішнього контролю розрахунків за даним податком. Безперечно, що облікова система будь-якого платника ПДВ має забезпечувати такий якісний рівень організації та здійснення розрахунків з бюджетом за податком, який, з одного боку, унеможливить формування зайвих сум до сплати, які не передбачені чинним податковим законодавством, а, з іншого боку, забезпечить повний та своєчасний розрахунок із бюджетом за ПДВ, що, в свою чергу, має унеможливити випадки застосування до підприємства штрафних санкцій. Таким чином, для кожного платника податку на додану вартість формування ефективної системи обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за цим податком є надзвичайно важливим. Вирішення даного завдання потребує відповідного методичного забезпечення, особливо у частині прийомів внутрішнього контролю порядку визначення сум податку на додану вартість до сплати, що й актуалізує обраний напрямок наукового дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням організації податкового обліку і контролю (аудиту) розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість присвячені дослідження багатьох вітчизняних науковців, серед яких В.З. Білінський, П.Ю. Буряк, М.П. Войнаренко, Н.С. Залуцька, Б.А. Карпінський, С.І. Ковач, М.М. Коцюпатрий, Т.О. Меліхова, В.В. Мельничук, Г.В. Пухальська, Т.Ю. Редзюк, С.Я. Салига, І.І. Сахарцева, Л.М. Чернелевський та інші. В той же час, незважаючи на увагу до даного напрямку дослідження, що підкреслює його актуальність, в науковій літературі практично відсутня увага до оригінальних методів контролю, що можуть бути залучені в ході перевірок правильності визначення сум податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість. Зазвичай, в методичній площині розглядаються лише прямі документальні перевірки сум податкових зобов'язань та податкового кредиту, що можуть бути виконані або суцільним способом, або вибірково. Так, С.Я. Салига, Т.О. Меліхова зосереджують увагу на завданнях аудиту ПДВ, основних етапах аудиту ПДВ в цілому, а також етапах аудиту податкових зобов'язань та податкового кредиту, передбачаючи залучення методів прямого документального контролю [1, с. 104–110]. М.П. Войнаренко і Г.В. Пухальська зосереджують увагу на перевірці правильності визначення сум та дат виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту, а також на перевірці коригування податкових зобов'язань і податкового кредиту із застосуванням прийомів документальної перевірки відповідних первинних і облікових документів [2, с. 80–104]. Аналогічно методи прямої документальної перевірки правильності розрахунку сум податкових зобов'язань та податкового кредиту за податком на додану вартість розглядаються В.З. Білінським, П.Ю. Буряк, Н.С. Залуцькою і Б.А. Карпінським [3, с. 462–476]. В той же час на практиці ефект від застосування прийомів прямої документальної перевірки в ході здійснення внутрішнього контролю сум податкових зобов'язань та податкового кредиту може виявитися низьким. На підприємствах, де відсутня окрема служба внутрішнього контролю (аудит), це може бути спричинене тим, що перевірка буде здійснюватися тими ж особами, що здійснюють податковий облік за податком на додану вартість, а на великих підприємствах – надзвичайно великим обсягом документів, що мають бути перевірені суцільним способом. Таким чином, вдосконалення системи внутрішнього контролю правильності визначення сум податкових

зобов'язань і податкового кредиту поряд із методом прямої документальної перевірки потребує також більш гнучких методів контролю, застосування яких може бути обґрунтовано взаємозв'язком податкового обліку із порядком відображення сум податку на додану вартість на рахунках синтетичного обліку.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є дослідження принципів і порядку податкового обліку за податком на додану вартість і порядку відображення сум даного податку на рахунках бухгалтерського обліку, а також розробка пропозицій щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю правильності визначення сум податкових зобов'язань та податкового кредиту із застосуванням даних синтетичного фінансового обліку.

**Основний матеріал дослідження.** Нормативною основою стягування податку на додану вартість в Україні є Розділ V Податкового кодексу України [4]. Визначення податку на додану вартість до сплати потребує від платників даного податку певних облікових дій щодо первинного документування і систематизації сум податкових зобов'язань та податкового кредиту. Сукупність таких облікових процедур може бути ідентифікована як податковий облік з податку на додану вартість.

Дослідження порядку визначення суми податку на додану вартість до сплати згідно з нормами чинного податкового законодавства дозволяє виокремити його наступні облікові рівні:

– рівень первинного документування податкових зобов'язань і податкового кредиту – складання та отримання від контрагентів податкових накладних, розрахунків корегування кількісних і вартісних показників до податкових накладних, а також інших документів, що можуть підтверджувати право на податковий кредит – транспортних квитків, готельних рахунків, фіскальних чеків тощо;

– рівень систематизації податкових зобов'язань і податкового кредиту – формування реєстру виданих та отриманих податкових накладних;

– звітний рівень – формування Податкової декларації з податку на додану вартість із відповідними додатками.

Організаційна схема податкового обліку за податком на додану вартість представлена на рис. 1.

Порядок виконання процедур податкового обліку за податком на додану вартість за наведеними вище рівнями жорстко регламентований такими нормативними актами, як:

- Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI [4];
- Наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2011. № 1379 “Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної” [5];
- Наказ Міністерства фінансів України від 17.12.2012. № 1340 “Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення” [6];
- Наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2011. № 1492 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 17.12.2012. № 1342) “Про порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість” [7].

Таким чином, завдяки процедурам податкового обліку формується необхідна інформація для складання податкової звітності з ПДВ, в якій і визначається задекларована сума податку до сплати. З одного боку, виконання як таких процедур податкового обліку з ПДВ не передбачає виконання записів на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням принципу подвійного запису, але з іншого боку, – всі господарські операції мають бути відображені на рахунках бухгалтерського обліку, в тому числі й операції, внаслідок яких формуються суми податкових зобов'язань і податкового кредиту. Варто відзначити, що порядок відображення сум податку на додану вартість суттєво відрізняється від відображення зобов'язань з більшості інших податків та обов'язкових платежів. Так, за податком на прибуток або платою за землю на рівні синтетичного фінансового обліку відображається лише сума вже визначеного податку до сплати, а також операції щодо перерахування податку до бюджету – процес визначення зобов'язань за даними податками в

синтетичному обліку не відображається. На відміну від цих податків процес визначення податку на додану вартість тісно інтегрований до синтетичного обліку, адже кожна сума податкових зобов'язань і податкового кредиту окремо відображається на рахунках бухгалтерського обліку.



**Рис. 1. Організаційна схема податкового обліку з ПДВ**

Облік розрахунків з бюджетом за податками здійснюється із застосуванням субрахунку 641 “Розрахунки за податками”. Враховуючи, що облік розрахунків за кожним податком має бути відокремлений, для обліку розрахунків за податком на додану вартість у робочому плані рахунків платників ПДВ передбачають окремий субрахунок наступного порядку, приміром, 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ”. Окрім того, враховуючи специфіку врахування податкових зобов'язань та податкового кредиту за першою подією, якою можуть бути попередні оплати, Планом рахунків передбачені також спеціальні субрахунки синтетичного рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” – субрахунок 643 “Податкові зобов'язання” і субрахунок 644 “Податковий кредит”.

Синтетичний облік організований таким чином, що кожна сума податкових зобов'язань має бути відображена за кредитом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ”. Якщо першою подією, за якою визнаються податкові зобов'язання, є відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), то проведення здійснюється у кореспонденції із дебетом

рахунку, на якому визнано дохід, тобто, приміром, із дебетом рахунку 70 “Доходи від реалізації”. Якщо ж податкові зобов’язання враховуються за фактом отримання попередньої оплати, то сума ПДВ, що є податковими зобов’язаннями, відображається за дебетом субрахунку 643 “Податкові зобов’язання” і кредитом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ”. Взаємозв’язок між даними податкового обліку щодо податкових зобов’язань і оборотом за кредитом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ” може бути використаний з метою виконання відповідних контрольних дій. За підсумками звітного (податкового) періоду з ПДВ слід порівняти загальну суму податкових зобов’язань за даними Реєстру виданих податкових накладних і суму обороту за кредитом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ”. Суми мають бути однакові, різниця свідчить про помилки, допущені або у податковому, або у синтетичному обліку. Наступним етапом за виявленням такої невідповідності має бути суцільна пряма перевірка, в ході якої конкретні помилки мають бути виявлені та виправлені. Таким чином можуть бути виявлені випадки, коли суми окремих податкових зобов’язань або взагалі не були враховані у податковому обліку, або були враховані на некоректні суми, або не були відповідним чином відкориговані за фактом повернення попередньої оплати або товарів тощо.

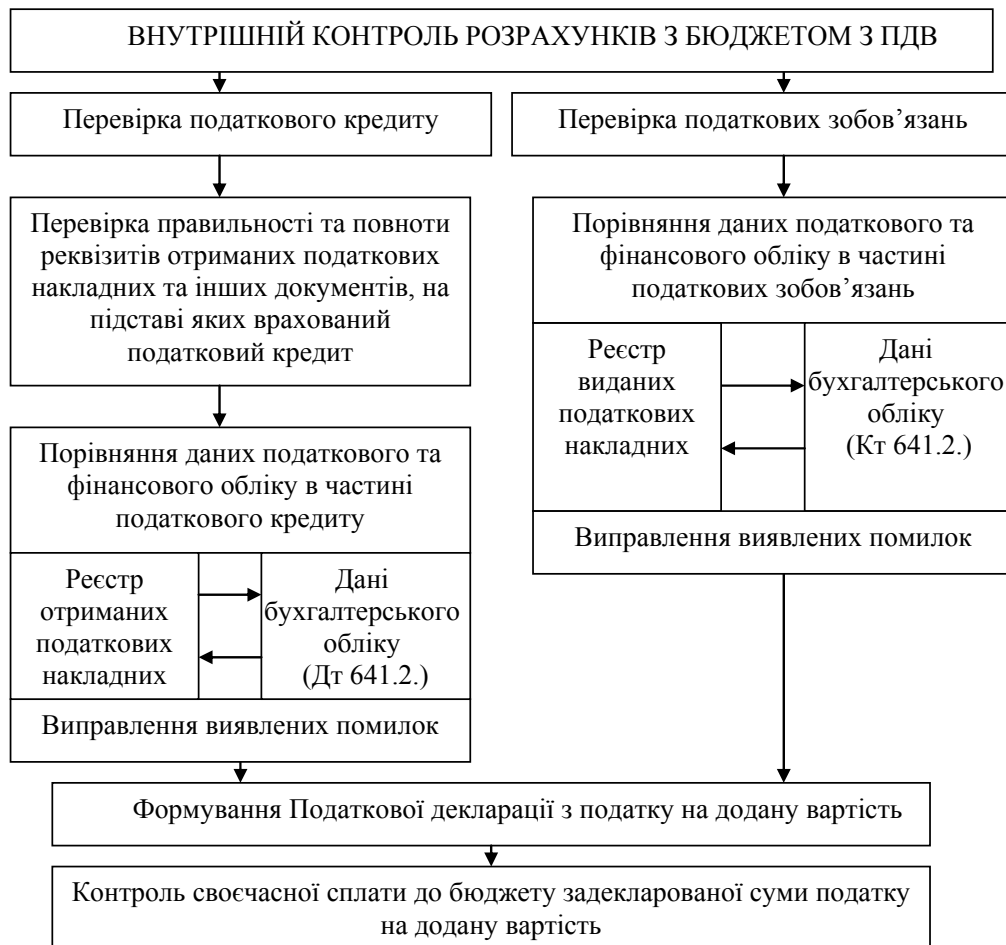
Аналогічно, кожна сума врахованого податкового кредиту має бути відображена за дебетом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ”. Якщо першою подією, за якою визнається податковий кредит, є отримання товарів, робіт, послуг, то проведення здійснюється у кореспонденції із кредитами таких субрахунків, як 372 “Розрахунки з підзвітними особами”, 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” тощо. Якщо ж податковий кредит враховується за фактом перерахування попередньої оплати, то сума ПДВ, що є податковим кредитом, відображається за дебетом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ” і кредитом субрахунку 644 “Податковий кредит”. Взаємозв’язок між даними податкового обліку щодо податкового кредиту і оборотом за дебетом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ” (за мінусом сум перерахування податку до бюджету, адже такі суми не є податковим кредитом) може бути використаний з метою виконання аналогічних контрольних дій в частині податкового кредиту. Невідповідність загальної суми податкового кредиту за даними Реєстру отриманих податкових накладних даним синтетичного обліку свідчить про помилки, допущені або у податковому, або у синтетичному обліку, які необхідно виявити та виправити.

Таким чином, порівняння даних податкового обліку, систематизованих у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних, із даними синтетичного обліку за субрахунком 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ” є дієвим інструментом внутрішнього контролю правильності визначення сум податкових зобов’язань і податкового кредиту. Загальна схема внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість представлена на рис. 2.

Слід однак відзначити, що описана схема контрольних дій не завжди є ефективною, адже якщо помилка одночасно допущена і у податковому, і у синтетичному обліку, то виявити її таким чином не вдасться. Причому найбільш вразливими в цьому сенсі є операції із попередніми платежами, за якими податкові зобов’язання і податковий кредит відображаються в синтетичному обліку лише на субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ” і допоміжних субрахунках 643 “Податкові зобов’язання” і 644 “Податковий кредит”. Відповідні бухгалтерські проведення не стосуються інших рахунків, адже отримані попередні платежі не визнаються доходами у фінансовому обліку, а за фактом перерахування попередньої оплати не оприбутковуються активи і не визнаються витрати, йдеться лише про опосередкований зв’язок із формуванням кредиторської та дебіторської заборгованості. В той же час порядок дій як у податковому, так і у фінансовому обліку є достатньо складним, що й пояснює високу вірогідність допущення помилок на даній ділянці обліку.

Так, схема облікових дій врахування податкових зобов’язань за отриманими попередніми платежами є наступною:

– по-перше, за фактом отримання попередньої оплати за операцією, що оподатковується ПДВ, має бути складена податкова накладна, яка відображається у Реєстрі виданих податкових накладних, а у синтетичному обліку відповідна сума податкових зобов'язань відображається за дебетом субрахунку 643 “Податкові зобов'язання” і кредитом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ”;



**Рис. 2. Загальна схема внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість**

– по-друге, за фактом відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг) виключно на суму попередньої оплати податкові зобов'язання не враховуються, а відповідна сума ПДВ має бути списана за кредитом субрахунку 643 “Податкові зобов'язання” у кореспонденції із дебетом відповідного рахунку 7 класу;

– по-третє, за фактом відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг) на суму, що перевищує попередню оплату, має бути складена та відображена у реєстрі податкова накладна, а відповідна сума ПДВ має бути відображена за кредитом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ” у кореспонденції із дебетом відповідного рахунку 7 класу;

– по-четверте, у разі повернення попередньої оплати покупцю (замовнику) має бути складений розрахунок корегування кількісних і вартісних показників до відповідної податкової накладної, який відображається у Реєстрі виданих податкових накладних, а у синтетичному обліку відповідна сума ПДВ із мінусом відображається за дебетом субрахунку 643 “Податкові зобов'язання” і кредитом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ”.

Аналогічні етапи можуть бути виокремлені в ході виконання розрахунків за виданими авансами в частині обліку податкового кредиту.

На кожному із зазначених етапів можуть бути допущені помилки. Так, приміром,

поширеними на практиці проблемними прикладами є випадки, коли попередня оплата отримана, а за цією операцією податкові зобов'язання не відображені ні в податковому обліку, ні шляхом проведення за дебетом субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" і кредитом субрахунку 641.2 "Розрахунки за податками / ПДВ". Аналогічно корегування податкових зобов'язань за фактом повернення попередньої оплати покупцю (замовнику) може не потрапити ні в податковий, ні в синтетичний облік. Таким чином, складність облікових дій і висока вірогідність помилок актуалізує питання контролю правильності визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту за попередніми платежами і їх відображення в податковому обліку, а також на рахунках бухгалтерського обліку.

З метою посилення контролю правильності обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту за попередніми платежами пропонується впровадження контрольних порівнянь між відображеними в обліку залишками на субрахунках 643 "Податкові зобов'язання" і 644 "Податковий кредит" і відображеними в обліку сумами кредиторської заборгованості за отриманими і дебіторської заборгованості за виданими авансами.

Здійснювати такі контрольні дії в частині податкових зобов'язань пропонується, застосовуючи зв'язок між відображеною в обліку за кредитом субрахунку 681 "Розрахунки за авансами одержаними" кредиторською заборгованістю і залишками за дебетом субрахунку 643 "Податкові зобов'язання". Адже якщо всі облікові дії виконані правильно, а всі попередні платежі отримані за операціями, що оподатковуються податком за ставкою 20 %, то залишок за дебетом субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" має дорівнювати одній шостій частині залишку за кредитом субрахунку 681 "Розрахунки за авансами одержаними". Невідповідність свідчить про помилки, допущені в синтетичному обліку в ході відображення податковий зобов'язань. Виявити ці помилки буде набагато легше, якщо запровадити аналітичний облік на субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" за кожною отриманою попередньою оплатою, адже за таким умов контрольні порівняння будуть можливі не лише за загальними сумами, а й за кожним контрагентом.

Приклад відомості синтетичного обліку за умови організації аналітичного обліку за субрахунком 643 "Податкові зобов'язання" представлений в табл. 1.

Таблиця 1

**Відомість синтетичного обліку за субрахунком 643 "Податкові зобов'язання"  
за квітень 2013 року**

Контрагент документи податкового обліку	Сальдо на 1.04.2013		Оборот за дебетом		Оборот за кредитом		Сальдо на 1.05.2013	
	Дт	Кт	дата	з кредиту субрахун- ку 641.2	дата	в дебет субрахун- ку 703	Дт	Кт
1. ТОВ "ЕнергоСервіс" ПН № 31 від 05.04.13.	0,00		05.04.	6000,00	15.04.	4500,00	1500,00	
2. ПрАТ "ЕкоПродукт" ПН № 32 від 18.04.13. РК № 1 від 25.04.13.	0,00		18.04. 25.04.	7500,00 - 1900,00	22.04.	5600,00	0,00	
Усього	0,00			11600,00		10100,00	1500,00	

Так, від замовника ТОВ "ЕнергоСервіс" 05.04.2013. була отримана попередня оплата за ремонтні роботи у сумі 36000,00 грн, в тому числі ПДВ 20 %. За фактом отримання попередньої оплати були враховані податкові зобов'язання на суму 6000,00 грн, складена податкова накладна № 31 від 05.04.2013. була включена до Реєстру виданих податкових накладних, а сума податкових зобов'язань була відображена за дебетом субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" і кредитом субрахунку 641.2 "Розрахунки за податками / ПДВ". 15.04.2013. із замовником ТОВ "ЕнергоСервіс" був підписаний акт виконаних робіт на суму 27000,00 грн, в тому числі ПДВ 20 %. Залишок кредиторської заборгованості перед замовником на 01.05.2013. становить 9000,00 грн, в тому числі ПДВ 20 %. Залишок за

дебетом субрахунку 643 “Податкові зобов’язання” складає 1500,00 грн, що відповідає одній шостій частині кредиторської заборгованості перед даним замовником і свідчить про правильність відображення податкових зобов’язань в податковому і фінансовому обліку.

Розрахунки, виконані із замовником ПрАТ “ЕкоПродукт”, в тому числі повернення 25.04.2013. попередньої оплати у сумі 11400,00 грн, в тому числі ПДВ 20 %, призвели до повного погашення кредиторської заборгованості, що за субрахунком 643 “Податкові зобов’язання” має відповідати нульовому залишку. За фактом повернення попередньої оплати має бути складений розрахунок корегування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, який відображається в Реєстрі виданих податкових накладних, а у синтетичному обліку коригування податкових зобов’язань відображається від’ємною сумою за дебетом субрахунку 643 “Податкові зобов’язання” і кредитом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ”. Якщо припустити, що розрахунок корегування не був складений, або не був відображений ні у Реєстрі податкових накладних, ні у синтетичному обліку, то порівняння даних синтетичного і податкового обліку виявити таку помилку не дозволить. Але якщо така помилка була допущена, то залишок за дебетом субрахунку 643 “Податкові зобов’язання” в сумі 1900,00 грн, не буде відповідати нульовому залишку кредиторської заборгованості перед замовником ПрАТ “ЕкоПродукт” за кредитом субрахунку 681 “Розрахунки за авансами одержаними”, що й дозволить виявити таку помилку в разі виконання контрольних дій відповідно розробленій методиці.

У поєднанні із загальною перевіркою відповідності суми податкових зобов’язань за даними Реєстру виданих податкових накладних обороту за кредитом субрахунку 641.2 “Розрахунки за податками / ПДВ” розроблена методика порівняння залишків на субрахунках 643 “Податкові зобов’язання” і 681 “Розрахунки за авансами одержаними” є дієвим інструментом внутрішнього контролю правильності визначення податкових зобов’язань і їх відображення в податковому та фінансовому обліку.

Аналогічний порядок контрольних дій може бути застосований і для перевірки правильності обліку податкового кредиту за умови запровадження аналітичного обліку за субрахунком 644 “Податковий кредит”, адже якщо за даною попередньою оплатою платник ПДВ має право на податковий кредит, то за умови правильного відображення податкового кредиту на рахунках синтетичного обліку залишок за кредитом субрахунку 644 “Податковий кредит” має дорівнювати одній шостій частині залишку за дебетом субрахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами”. Враховуючи, що за окремими попередніми платежами право на податковий кредит може не формуватися, дебіторську заборгованість за такими авансами необхідно певним чином відокремити в обліку для виконання контрольних дій згідно з розробленою методикою.

**Висновки.** Ефективним напрямком вдосконалення системи податкового обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є виконання контрольних порівнянь, заснованих на взаємозв’язку податкового обліку та порядку відображення сум податкових зобов’язань та податкового кредиту на рахунках бухгалтерського обліку. З метою перевірки правильності податкового та фінансового обліку сум податкових зобов’язань та податкового кредиту рекомендовано здійснювати за підсумками кожного звітного (податкового) періоду наступні контрольні порівняння:

– порівняння відповідності суми податкових зобов’язань за даними Реєстру виданих податкових накладних обороту за кредитом субрахунку 641 “Розрахунки за податками / ПДВ”;

– порівняння відповідності суми податкового кредиту за даними Реєстру отриманих податкових накладних обороту за дебетом субрахунку 641 “Розрахунки за податками / ПДВ” за мінусом сум податку, перерахованого до бюджету;

– порівняння відповідності залишку за дебетом субрахунку 643 “Податкові зобов’язання” одній шостій частині залишку за кредитом субрахунку 681 “Розрахунки за авансами одержаними”, в тому числі на рівні аналітичного обліку за окремими контрагентами;



– порівняння відповідності залишку за кредитом субрахунку 644 “Податковий кредит” одній шостій залишку за дебетом субрахунку 371 “ Розрахунки за виданими авансами”, в тому числі на рівні аналітичного обліку за окремими контрагентами.

Виконання запропонованих контрольних дій дозволить оперативно виявляти та виправляти помилки, допущені у податковому обліку, що сприятиме підвищенню якісного рівня системи податкового обліку за податком на додану вартість.

#### **Список використаних джерел**

1. Салига С.Я. Аудит податків суб’єктів господарювання : [монографія] / С.Я. Салига, Т.О. Меліхова. – Запоріжжя : Вид-во КПУ, 2011. – 224 с.
  2. Войнаренко М.П. Податковий облік і аудит / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. – К. : ВЦ “Академія”, 2009. – 376 с.
  3. Податковий контроль : підручник / [В.З. Білінський, П.Ю. Буряк, Н.С. Залуцька, Б.А. Карпінський]. – К. : Вид-во “Хай-Тек Прес”, 2007. – 608 с.
  4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sts.gov.ua/nk/>
  5. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства фінансів України № 1379 від 01.11.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1333-11>
  6. Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення : наказ Міністерства фінансів України № 1340 від 17.12.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0201-13>
  7. Про порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України № 1492 від 25.11.2011 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 17.12.2012. № 1342) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0079-13>
-