

## ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657.411:657.6 (043.3)

Н. І. ПЕТРЕНКО

Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України  
"Бережанський агротехнічний інститут"

### МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ПДВ

*На підставі вивчення науково-практичної літератури виявлено проблему контролю операцій з ПДВ. Визначено типові порушення в операціях з ПДВ, на основі чого розроблено методіку контролю операцій з ПДВ. Запропоновано під час контролю операцій з ПДВ використовувати арифметичну, нормативно-правову, формальну, хронологічну та взаємну перевірку. Розкрито особливості використання перерахованих прийомів документального контролю в частині дослідження первинних документів, реєстрів обліку та звітності щодо ПДВ.*

*Ключові слова: контроль, аудит, податок, податок на додану вартість, методика контролю.*

N. I. PETRENKO

Separate subdivision of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine "Berezhansky Agrotechnical Institute"

### METHODOLOGICAL APPROACH CONTROL OPERATIONS VAT

*Based on the study of scientific and practical literature revealed the problem of control transactions with VAT. Determined typical violations in the operations with VAT, based on which the method of control transactions with VAT. A while control operations using arithmetic VAT, legal, formal, chronological and mutual verification. The features use of these techniques in the documentary control study of primary documents, accounting registers and reporting of VAT.*

*Keywords: control, audit, tax, value added tax, method of control.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Податок на додану вартість (ПДВ) є найпоширенішим податком. Його застосовують більш ніж 130 країн світу [4], а в Україні цей податок є основним джерелом поповнення бюджету. Операції з ПДВ мають свої особливості, як в частині його розрахунку, організації обліку, адміністрування, і так бюджетного відшкодування та бюджетних обмежень. Федчишина В.В. зазначає: «практично кожного року з 2001 по 2008 рік, крім 2006 р., існує тенденція невиконання запланованих показників щодо ПДВ і податкових надходжень в цілому. Невиконання запланованих показників з ПДВ у 2001 р. склало 19,0 %, 2002 р. – 6,2 %, 2003 р. – 10,3 %, 2004 р. – 25,2 %, 2005 р. – 8,7 %, 2007 р. – 17,7 %, 2008 р. – 12,8 %. Негативна динаміка щодо податкових надходжень до державного бюджету впливає на невиконання запланованих соціальних програм, недостатнє державне фінансування виробництва суспільних і соціальних благ, економічних програм» [10, с. 16]. Отже, від правильності виконання зазначених операцій залежить ефективність роботи підприємств.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Особливості організації розрахунків з ПДВ розглядалися на сторінках наукових видань такими авторами: Н.В. Антоненко, Д.М. Шкурко [1], А.Г. Грицюк [2], Г.П. Машталяр, Д.В. Кучерява [3], Н.Й. Радіонова, І.О. Штронда [5], Т.М. Рева, К.Ф. Ковальчук [6], І.Л. Рябець [7], О.М. Терешко, М.О. Мудь [8], О.М. Тимченко, А.В. Пислиця [9]. Основні аспекти, що розглядаються науковцями це зміни в законодавстві з ПДВ, проблеми і ефективність справляння ПДВ, контроль адміністрування ПДВ.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття.** Незважаючи на значний доробок науковців, окремі проблемні аспекти контролю операцій з ПДВ є недостатньо висвітленими, зокрема: типові порушення в частині нарахування та сплати ПДВ, методичні аспекти контролю операцій з ПДВ, порядок застосування прийомів документального контролю в операціях з ПДВ.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою дослідження є визначення напрямів використання прийомів документального контролю в операціях з ПДВ за для розробки методіки контролю розрахунків з ПДВ.

**Виклад основного матеріалу.** В сучасних умовах господарювання підприємства сплачують до бюджету велику кількість податків і платежів. Завдання контролера полягає у своєчасному та обґрунтованому консультуванні з питань оподаткування з метою своєчасного і правильного розрахунку з бюджетом, а також для уникнення переплати та попередження фінансових санкцій. При перевірці розрахунків з бюджетом необхідно враховувати, що податкове законодавство досить часто змінюється, тому слід застосовувати закони та інструкції, що діяли в звітному (податковому) періоді, який перевіряється.

Основними джерелами інформації для перевірки розрахунків з бюджетом є: довідки і розрахунки, декларації за окремими видами платежів, виписки банків і додані до них документи про перерахування належних сум у бюджет; реєстри синтетичного і аналітичного обліку, баланс та інші види фінансової звітності.

Під час здійснення перевірки контролеру необхідно уточнити правильність формування оборотів і сальдо за кожним видом податків і платежів на кінець звітного періоду. Якщо виявлено неточності у розрахунках, слід вжити заходів щодо їх усунення і з'ясувати чи підприємство заплатило штрафи, пеню в бюджет за неправильне визначення розміру платежу або його прострочення. Штрафи і пеню слід стягувати з посадової особи, винної у простроченні або у неправильному обчисленні платежу в бюджет.

Загальну перевірку операцій з бюджетом проводять в наступній послідовності:

1. Встановлення правильності застосування ставок, визначення бази оподаткування, законності і обґрунтованості пільг з нарахування податків і платежів до бюджету.
2. Перевірка правильності ведення обліку по рахунку 64, відповідності записів аналітичного обліку записам в Головній книзі і формах бухгалтерської звітності.
3. Перевірка правильності, повноти та своєчасності перерахування (сплати) податків, зборів, платежів до бюджету.
4. Перевірка правильності обліку податків та зборів.

Другий податок за величиною відсоткової ставки є податок на додану вартість. Для того щоб виявити відхилення в операціях з ПДВ здійснюють їх контроль, як внутрішній, так і зовнішній. Серед суб'єктів зовнішнього контролю можна виділити аудиторський контроль, контроль Держаної фіскальної служби. А серед суб'єктів внутрішнього контролю є власники, керівництво, бухгалтерська служба підприємства тощо. Відмітимо, що організаційно-підготовча та результативна стадії у зазначених суб'єктах контролю будуть відрізнятися, а методична стадія практично схожа.

Покупці і продавці шукають вихід для того, щоб не платити ПДВ або зменшити його до нульової ставки, що зображено на рис. 1.



Рис. 1. Типові порушення при утриманні та сплаті податку на додану вартість

Розкриємо можливості використання прийомів документального контролю при проведенні контролю розрахунків з податку на додану вартість:

Арифметична перевірка. Під час перевірки первинних документів встановлюється правильність математичних розрахунків в податкових накладних, товарних чеках тощо. Перевіряючи реєстри обліку контролер встановлює правильності проведених розрахунків в реєстрі отриманих та виданих податкових накладних, Журнали 3, Головній книзі. Досліджуючи звітність контролер встановлює чи правильно розраховано податкові зобов'язання та податковий кредит в цілому та в розрізі контрагентів.

Нормативно-правова перевірка. Контролер вивчаючи первинні документи встановлює чи є підприємство платником ПДВ, чи воно зареєстроване в державній податковій службі як платник ПДВ, правильність визначення операцій, що підлягають оподаткуванню ПДВ, чи правильно застосовано ставку

ПДВ. Досліджуючи реєстри обліку контролер вивчає відповідність вимогам оформлення Реєстру отриманих та виданих податкових накладних. Щодо звітності, то контролер повинен встановити чи дотримано звітний період подання декларації з ПДВ.

**Формальна перевірка.** Досліджуючи первинні документи контролер перевіряє правильність оформлення всіх реквізитів податкових накладних, товарних чеків, платіжних документів зі сплати ПДВ. Ціль застосування прийому до реєстрів обліку полягає в перевірці правильності заповнення всіх реквізитів Реєстру отриманих та виданих накладних, Журналу 3, Головної книги. Досліджуючи звітність контролер встановлює наявність в Декларації з ПДВ всіх встановлених реквізитів.

**Хронологічна перевірка.** Ціль застосування прийому до первинних документів полягає у встановленні правильності зазначення проставлених дат на документах. Контролер також встановлює порядок заповнення та перенесення облікових даних у реєстрах обліку в хронологічному порядку, а також заповнення податкової звітності відповідно до документів звітного періоду.

**Взаємна перевірка.** Цим прийомом документального контролю контролер встановлює відповідність показників первинних документів з ПДВ інформації, що зазначена в облікових реєстрах та договорах постачання чи відвантаження запасів. Перевіряє контролер також відповідність даних первинного обліку та облікових реєстрів. Крім того, встановлюється взаємозв'язок між первинними документами, обліковими реєстрами, фінансовою і податковою звітністю в частині ПДВ.

Під час вивчення первинних документів з ПДВ (податкові накладні, виписки банку, платіжні доручення тощо) слід звертати увагу на наявність та відповідність всіх реквізитів. Зокрема, якщо в податковій накладній, яка дає право на отримання податкового кредиту, відсутній оригінал печатки або відсутні індивідуальні податкові номери покупця та постачальника, то вона є недійсною.

Особливу увагу контролер звертає на дотримання такого принципу ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, як періодичності, який вимагає своєчасного відображення господарських операцій, тобто в тому періоді, в якому вони виникли. Недотримання цього принципу спричиняє недостовірне відображення інформації про ПДВ у податковій звітності, неповну та несвоєчасну сплату ПДВ до бюджету.

Другим етапом проведення контролю є перевірка облікових реєстрів. Облікові дані можуть відрізнятися у облікових реєстрах і первинних документах, тому потрібно застосувати такі прийоми документального контролю: нормативно-правова, формальна, арифметична, зустрічна перевірка, взаємна та хронологічна перевірка.

Третій етап контролю характеризується перевіркою фінансової звітності та Декларації з податку на додану вартість. Якщо виявляється, що на попередніх етапах не знайдено порушень, це ще не буде означати, що при заповненні звітності не здійснено економічне порушення. Особливістю цього етапу є те, що крім прийомів документального контролю, контролером будуть використані загальнонаукові методи, зокрема аналіз, аналогія та конкретизація.

Аналіз дає можливість контролеру зрозуміти взаємозв'язок між обліковими реєстрами, елементами фінансової та податкової звітності. Аналогія зменшує час проведення контролю за допомогою використання контролером досвіду, набутого у раніше проведених перевірках. Конкретизація сприяє дослідженню елементів фінансової звітності у всій їх різноманітності.

**Висновки та перспективи подальших розвідок.** Відсутність комплексної методики контролю операцій з ПДВ призводить до виникнення порушень та неефективності дій контролерів при здійсненні контролю діяльності підприємства. Визначено типові порушення, прийоми і способи контролю операцій з ПДВ, розкрито особливості контролю операцій з ПДВ. Запропонована модель методики контролю операцій з ПДВ дозволяє швидко і якісно контролювати виникнення, рух і погашення ПДВ, забезпечує єдині підходи до формування висновків контролерів та створює можливості щодо підвищення достовірності результатів контролю.

## Література

1. Антоненко Н.В. Проблеми Реформування системи відшкодування ПДВ [Електронний ресурс] / Н.В. Антоненко, Д.М. Шкурко // Управління проектами, системний аналіз и логістика. Технічна серія. – 2010. – Вип. 7. – С. 205–209. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Upsal\\_2010\\_7\\_50.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Upsal_2010_7_50.pdf)
2. Грицюк А.Г. Перспективи попередження зловживань з ПДВ. Запровадження спеціальних рахунків [Електронний ресурс] / А.Г. Грицюк // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 178–185. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2011\\_3\\_33.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2011_3_33.pdf)
3. Машталяр Г.П. Організація аудиту розрахунків з податку на додану вартість [Електронний ресурс] / Г.П. Машталяр, Д.В. Кучерява // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013 – Вип. 3. – С. 308–311. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vchtei\\_2013\\_3\\_56.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vchtei_2013_3_56.pdf)
4. Набока Е. Реалії бюджетного відшкодування ПДВ в Україні [Електронний ресурс] / Набока Е. – Червень, 2011. – Режим доступу : <http://uspp.kh.ua/?p=375>

5. Радіонова Н.Й. Аналіз основних змін у податковому законодавстві щодо ПДВ [Електронний ресурс] / Н.Й. Радіонова, І.О. Штронда // Технології та дизайн. – 2014 – № 4. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/td\\_2014\\_4\\_13.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/td_2014_4_13.pdf)
6. Рева Т.М. ПДВ: ефективність і проблеми справляння [Електронний ресурс] / Т.М. Рева, К.Ф. Ковальчук // Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка. – 2009. – № 1. – С. 124–130. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue\\_2009\\_1\\_19.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2009_1_19.pdf)
7. Рябець І.Л. Організаційно-правові проблеми відшкодування ПДВ в Україні [Електронний ресурс] / І.Л. Рябець // Боротьба з організованою злочинністю и корупцією (теорія и практика). – 2010. – Вип. 23. – С. 259–264. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/boz\\_2010\\_23\\_31.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/boz_2010_23_31.pdf)
8. Терешко О.М. Проблеми та перспективи справляння ПДВ в Україні [Електронний ресурс] / О.М. Терешко, М.О. Мудь // Інноваційна економіка. – 2013 – № 2. – С. 278–281. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/inek\\_2013\\_2\\_63.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/inek_2013_2_63.pdf)
9. Тимченко О.М. Облік і контроль у системі адміністрування ПДВ: взаємозв'язок, напрями вдосконалення [Електронний ресурс] / О.М. Тимченко, А.В. Пислиця // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 91–99. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu\\_2007\\_8\\_10.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2007_8_10.pdf)
10. Федчишина В.В. Облікове забезпечення експертного дослідження розрахунків з податку на додану вартість : дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 / В.В. Федчишина. – Житомир, 2011 – 179 с.

Надійшла 14.09.2015; рецензент: д. е. н. Бутинець Ф. Ф.