

3. Нормы и рационы кормления сельскохозяйственных животных // Справочное пособие. / 3-е изд. пер. Под ред. А.П. Калашникова, В.И. Фисина, В.В. Щеглова, Н.И. Клейменова и др. — М., 2003. — 456 с.

4. *Остаев Г.Я.* Управленческий учет производства и контроль использования кормов в сельскохозяйственных организациях. — Автореф. дис. на соис. уч. ст. к.э.н.: 08.00.12. — ФГОУВПО «ИГСХА». — Ижевск: 2005.

5. *Первов Н.Г.* Энергетическая питательность кормов // Корма и кормление сельскохозяйственных животных. — [http://agrokiyas.narod2.ru/stati/energeticheskaya\\_tsennost\\_kormov/](http://agrokiyas.narod2.ru/stati/energeticheskaya_tsennost_kormov/)

6. *Пуцило В.Г.* Экономические основы кормовой базы. — Минск: Ураджай, 1973. — 95 с.

7. *Цвігун І.А.* Аналіз виробництва кормів в умовах ринкової економіки. — Автореф. дис. на здоб. наук. ст. к. е. н.: 08.06.04. — НАУ. — К.: 2002.

8. *Чинаров В.* Экономическая оценка питательности кормов // АПК: Экономика и управление. — 1995. — № 3. — С. 49—54.

Стаття надійшла до редакції 11.03.2011 р.

УДК: 657.37

**Т. П. Ялі**, доцент, КНЕУ

## **ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ПОДАТКАМИ**

*Статтю присвячено вивченню основних методологічних принципів здійснення внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками у системі управління підприємства.*

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль розрахунків за податками, методика контролю, об'єкти оподаткування, перевірка податкових розрахунків, пільги за податками, податкове зобов'язання.

*The paper studies the basic methodological principles of intra-control payments for taxes in the enterprise management system.*

*Статья посвящена изучению основных методологических принципов осуществления внутрихозяйственного контроля расчетов по налогам в системе управления предприятием.*

Ключевые слова: внутрихозяйственный контроль расчетов по налогам, методика контроля, объекты налогообложения, проверка налоговых расчетов, льготы по налогам, налоговые обязательства.

Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків як складова частина внутрішнього контролю у тій чи тій формі застосовується в практиці будь-якого підприємства, а принципи його по-

будови та здійснення, в першу чергу, особливостями організаційної структури суб'єкта господарювання. Саме облік за податками відзначається суворою регламентацією і застосуванням значних штрафних санкцій за порушення встановлених норм, що вимагає від керівництва та бухгалтера особливої ретельності.

Проблемам розвитку внутрішньогосподарського контролю в Україні присвятили свої праці чимало авторів: В. Андрущак, Ф. Бутинець, А. Білоусов, І. Барабаш, І. Гавришко, А. Сокіна, В. Рудницький, Б. Усач та ін. Проте, на нашу думку, відсутність у повному обсязі інформації щодо організації, методики здійснення та даних про економічний ефект результатів внутрішнього контролю розрахунків за податками і платежами зумовлюють актуальність подальших досліджень.

Мета статті — показати аспекти методики внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками і платежами на підставі узагальнення теоретичних і законодавчих джерел.

Внутрішньогосподарський контроль розрахунків за податками і платежами передбачає об'єктами розрахунки, що здійснює підприємство на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», й охоплює такі важливіші питання як спостереження за дотриманням вимог податкового законодавства, виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом та державними цільовими фондами. Основними завданнями внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками і платежами є:

- забезпечення достовірності розрахунків сум податків і платежів;
- своєчасне погашення зобов'язань за податками і платежами;
- недопущення фактів помилок у веденні бухгалтерського та податкового обліку та на звітності підприємства за податками й платежами;
- неухильне дотримання термінів подання звітності до податкових органів за видами податків і платежів.

Важливість для підприємства питань з оподаткування передбачає розробку чіткої методики контролю. Серед особливостей методики — базування на суворому документуванні операцій; врахування відмінностей головних об'єктів оподаткування (доходи (прибуток), додана вартість продукції, робіт, послуг, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних осіб, інші об'єкти, визначені законами; впорядкування первинної документації з обліку головних об'єктів оподаткування та визначення основних джерел інформації та інформаційної бази контролю).

Перевірка податкових розрахунків здійснюється за видами таких податків і платежів, і порядок її здійснення передбачає наступні напрямки дослідження:

- ♦ достовірність реєстрації підприємства як платника за належними видами податків, зборів, обов'язкових платежів, враховуючи особливості його практики підприємницької діяльності;

- ♦ дотримання вимог ведення поточних записів у первинному, аналітичному та синтетичному обліку операцій за розрахунками з бюджетом;

- ♦ правильність обчислення бази (об'єкта) оподаткування за видами податків і зборів;

- ♦ обґрунтованість застосовуваних ставок податків, зборів, обов'язкових платежів;

- ♦ правомірність використання пільг за податками, зборами, обов'язковими платежами підприємства;

- ♦ достовірність арифметичних розрахунків сум податкових зобов'язань за податками, зборами, обов'язковими платежами;

- ♦ своєчасність і повнота перерахування податкових зобов'язань за податками, зборами, обов'язковими платежами;

- ♦ правильність складання і дотримання термінів подання звітних форм податковим органам;

- ♦ реальність відображення залишків заборгованості в розрахунках з бюджетом за показниками фінансової звітності підприємства;

- ♦ аналіз стану справ оскарження дій органів ДПС.

Контроль розрахунків підприємства з бюджетом за податком на прибуток проводять на основі інформації податкового обліку, що ведеться на підприємстві (дані обліку валових доходів і валових витрат), податкової звітності (декларації про прибуток), а також інформації бухгалтерського обліку за рахунками 641, 70—75, 98. Перевірку доцільно почати із встановлення достовірності визначення величини прибутку, що підлягає оподаткуванню. Даний показник формується на основі валового доходу, валових витрат і амортизаційних відрахувань підприємства. Контролери з'ясовують дотримання вимог р. III ст. 135 Податкового кодексу України предмет включення сум одержаних надходжень до складу валового доходу, а також дотримання правила визначення дати збільшення валового доходу. Зіставленням даних податкового обліку і записів на рахунках 70—75 у регістрах бухгалтерського, а також шляхом арифметичних перерахунків підсумків вибірково встановлюють правильність визначення обсягів сукупного валового доходу.

Склад валових витрат підприємства відслідковують з урахуванням вимог р. III ст. 138 Податкового кодексу України за такими напрямками: дотримання вимог включення до складу валових витрат, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що призначені для подальшого використання в господарській діяльності; дотримання підстав включення витрат, що мають подвійне призначення й частково включаються до складу валових; документальне підтвердження фактів таких витрат. Витрати на товари, роботи та послуги, що підприємство понесло, та зміни залишків інвентарних запасів відслідковуються за даними дебету рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 25 «Напівфабрикати», 28 «Товари» 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші операційні витрати».

Під час перевірки достовірності визначення сум амортизаційних відрахувань за основними засобами, контролерам необхідно переконатись у достовірності ведення обліку балансової вартості основних засобів. Також відслідковується правомірність застосовуваних норм нарахування амортизації.

Податкові зобов'язання з податку на прибуток шляхом застосування арифметичного та логічного прийомів перевіряються у кореспонденції кредиту субрахунку 641 відповідного аналітичного рахунку з дебетом рахунку 98 «Податок на прибуток». Відповідно у кореспонденції дебету 641 з кредитом рахунків обліку грошових коштів відстежують погашення податкового зобов'язання за податком на прибуток підприємства.

Під час контролю розрахунків підприємства за податком на додану вартість контролери повинні встановити чи дотримуються на підприємстві вимоги щодо ведення бухгалтерського та податкового обліку, а також наскільки правильно складаються декларації за ПДВ. Спершу встановлюють законність реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності як платника (неплатника) ПДВ, а також встановлення звітного (податкового) періоду залежно від обсягу оподатковуваних операцій за минулі дванадцять місячних податкових періодів.

Наступним кроком є перевірка правильності застосування ставок нарахування податку. Окремо вивчають правомірність застосування пільг. Достовірність сум податкових зобов'язань з ПДВ у випадках поставки готової продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів, в оплату за які кошти (інші активи) від покупця на дату поставки (передачі, виконання, надання) підприємство не одержало; збільшення після постав-

ки суми компенсації за поставку; одержання оплати за продукцію, товари, роботи, послуги відстежують за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за ПДВ» у кореспонденції з дебетом рахунків 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи». Податкові зобов'язання з ПДВ у випадках попереднього отримання підприємством коштів від покупців (замовників) в оплату продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів перевіряються у кореспонденції кредиту субрахунку 641 з дебетом рахунку 643 «Податкові зобов'язання». Відповідно у кореспонденції кредиту 641 з дебетом рахунків обліку витрат відслідковують податкове зобов'язання з ПДВ у випадках витрат і втрат матеріальних цінностей та інших ресурсів понад встановлені норми, ліквідації основних засобів за рішенням платника податку, безоплатної поставки матеріальних цінностей, робіт і послуг; невиробничого використання матеріальних цінностей (окрім основних засобів), робіт і послуг.

Обґрунтованість відображення сум зменшення податкового зобов'язання (податковий кредит з ПДВ) за одержаними податковими накладними, митними деклараціями, платіжними чи розрахунковими документами, що підтверджують прийняття платежу постачальником від одержувача товарів, послуг, відстежуються за дебетом субрахунку 641, аналітичний рахунок «Розрахунки за податками» у кореспонденції з кредитом рахунків 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» — у випадках придбання (в тому числі й через підзвітних осіб) матеріальних цінностей, робіт і послуг, основних фондів, нематеріальних активів, які придбані з метою подальшого їх використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

В обов'язковому порядку перевіряється дотримання вимог одержання податкової накладної, а також її оформлення на закуплені сировину, матеріали, товари, основні фонди та нематеріальні активи, на виконані роботи і послуги, які придбаваються з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку. При порушенні правил видачі та заповнення податкової накладної постачальником сума ПДВ повинна відображатись за дебетом 644, і лише після отримання податкової накладної або поданні до органу державної податкової служби відповідної заяви зазначена сума податкового кредиту відображається за дебетом субрахунку 641 у кореспонденції з кредитом 644 «Податковий кредит».

Здійснюючи контроль розрахунків за прибутковим податком із громадян особливу увагу слід приділити таким питанням:

- ◆ обґрунтованість визначення об'єкта оподаткування прибутковим податком (сукупного оподатковуваного доходу окремих працівників);
- ◆ правомірність надання податкових соціальних пільг, а також реалізації права на податковий кредит;
- ◆ правильність застосування ставок податку;
- ◆ вчасність перерахування до бюджету нарахованого податку;
- ◆ дотримання вимог щодо відображення суми нарахованого й сплаченого податку з доходів фізичних осіб у бухгалтерському обліку та звітності.

На основі даних аналітичного обліку за рахунком 641, а також даних первинних документів, що дають підстави для нарахування доходу вибірково шляхом арифметичних перерахунків встановлюють правомірність визначення сукупного оподатковуваного доходу окремих працівників. У процесі контролю слід звернути увагу на правильність визначення загального оподатковуваного доходу окремої особи. Об'єкт оподаткування при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати визначається як різниця між сумою такої заробітної плати й суми єдиного соціального внеску. Варто пам'ятати, що згідно ст. 3.4 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» № 889-IV від 22.05.2003 р. при нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах, об'єкт оподаткування визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами (збільшеними на суму: ПДВ, якщо особа, що здійснює нарахування, є платником ПДВ, акцизного збору, якщо надається підакцизний товар), помножена на коефіцієнт, розрахований за формулою:

$$K = 100 : (100 - Cп),$$

де  $K$  — коефіцієнт,

$Cп$  — ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

За цією ж формулою визначається об'єкт оподаткування для сум надміру витрачених коштів, отриманих працівником на відрядження або під звіт і не повернутих в установлений строк.

В обов'язковому порядку відстежують дотримання на підприємстві термінів перерахування податку з доходів фізичних осіб. Зокрема, при виплаті авансу по заробітній платі, заробітної плати за другу половину місяця, а також будь-яких інших оподатковуваних доходів у грошовій формі перерахування податку повинно здійснюватись при одержанні грошей у банку на ці виплати.

При перерахуванні грошей (у тому числі зарплати) на картрахунок особи одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунки слід оформити й перерахування податку з таких доходів. Виплата будь-якого оподаткованого доходу (у тому числі й зарплати) з готівкової виручки, чи в натуральній формі передбачає обов'язкове перерахування й податку з такого доходу протягом банківського дня, наступного за днем виплати доходу. Якщо за даними бухгалтерського обліку дохід фізичної особи нараховано, але не виплачено (в тому числі не виплачено зарплату за місяць), згідно вимог пп. 81.2 Закону № 889-IV перерахувати податок слід у строк, встановлений законом для місячного податкового періоду, — протягом 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу. У разі виявлення несвоєчасних виплат потрібно дослідити їх причини у зв'язку із дотриманням розрахунково-платіжної дисципліни зокрема.

Окремо відслідковують ведення на підприємстві аналітичного обліку з іншою потрібною деталізацією для забезпечення узагальнення інформації для складання податкової звітності та оперативного контролю розрахунків з бюджетом. Перевіряючим необхідно переконатись у тотожності сальдо за рахунком 64 та його субрахунками зокрема.

Для документування результатів перевірок та роботи працівниками служби внутрішнього контролю можуть застосовуватись різні робочі документи, наприклад, адаптовані тести оцінки внутрішнього контролю, тести порівняння, акти перевірок, спеціальні сигнальні документи.

Таким чином, внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків виступає дієвим засобом як формування ефективної податкової політики підприємства так і попередження можливих порушень податкового законодавства.

### **Література**

1. Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту // <http://www.iaa-ru>.
2. Адамик О. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода. — 2005. — № 3.
3. Пантелеєв В. Методика внутрішньогосподарського контролю розрахунків підприємства за податками // Аудитор України. — 2006. — № 09 (93). — С. 22—24.

Стаття надійшла до редакції 21.04.2011 р.