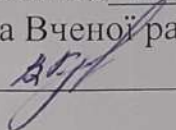


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Навчально-науковий інститут обліку, аналізу та аудиту
Кафедра бухгалтерського обліку

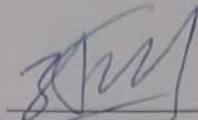
Затверджено
Вченою радою Інституту
протокол від 10.11 2021 № 4
Голова Вченої ради Інституту
 В. М. Краєвський

Конспект лекцій

з навчальної дисципліни «Організація і методика документальних перевірок»
для підготовки здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня
галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування в управлінні
підприємницькою діяльністю»

Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Організація і методика документальних перевірок» складений на основі робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-методичною радою Університету 21 жовтня 2021 р., протокол № 8.

Укладач (лектор)


(підпис)

Б. М. Занько, доцент, к. е. н.

Розглянуто і схвалено кафедрою бухгалтерського обліку протокол від 25.10.2021 р. № 5

Завідувач кафедри


(підпис)

О.П. Колісник, доцент, к.е.н.

ЗМІСТ

| Тема № | Стор. |
|---|-------|
| Вступ | 4 |
| 1. Основні характеристики документальних перевірок | 5 |
| 2. Види документальних перевірок та їх планування | 13 |
| 3. Методика проведення документальних перевірок | 23 |
| 4. Оформлення результатів документальних перевірок | 34 |
| 5. Документальна перевірка основних засобів та нематеріальних активів | 45 |
| 6. Документальна перевірка запасів, каси, готівкових та безготівкових розрахунків | 55 |
| 7. Документальна перевірка дотримання податкового законодавства | 66 |
| 8. Документальна перевірка порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності | 76 |
| Рекомендована література | 88 |

ВСТУП

Навчальна дисципліна «Організація і методика документальних перевірок» входить до переліку професійно орієнтованих дисциплін за фаховим спрямуванням і охоплює комплекс питань, що розкривають порядок організації і методики документальних перевірок.

Опанування цієї дисципліни базується на вивченні таких дисциплін як «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством (організацією, установою)», «Облік і звітність в оподаткуванні», «Організація бухгалтерського обліку». До дисциплін, які вивчаються разом з дисципліною «Організація і методика документальних перевірок» і пов'язані з нею, відносяться: «Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємства», «Системи і моделі бухгалтерського обліку».

Метою дисципліни «Організація і методика документальних перевірок» є формування у здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти спеціальних знань щодо організації і методики документальних перевірок, що дасть їм можливість застосовувати отримані знання у майбутній професійній діяльності.

Завдання курсу – формування у здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти знань щодо організації і методики документальних перевірок, норм законодавства, які регулюють проведення таких перевірок, порядку їх проведення, методичних прийомів проведення документальних перевірок, порядку оформлення та узагальнення їх результатів.

Конспект лекцій дає можливість здобувачам вищої освіти оволодіти знаннями щодо основних характеристик документальних перевірок, видів документальних перевірок та їх планування, методики проведення документальних перевірок, оформлення результатів документальних перевірок, документальної перевірки основних засобів та нематеріальних активів, запасів, каси, готівкових та безготівкових розрахунків тощо.

Навчальним планом передбачено вивчення дисципліни на лекційних та семінарських заняттях, виконання самостійної й індивідуальної роботи та складання по завершенню курсу підсумкового модульного контролю.

Лекційні заняття проводяться за темами курсу, за результатами яких потрібно засвоїти знання щодо основних характеристик та видів документальних перевірок, їх планування, методики проведення документальних перевірок, оформлення результатів документальних перевірок, документальної перевірки основних засобів та нематеріальних активів, запасів, каси тощо.

ТЕМА 1. ОСНОВНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК

Лекція. Основні характеристики документальних перевірок

Мета лекції: формування знань у студентів щодо основних характеристик документальних перевірок

План лекції

1. Контроль як функція управління та його зв'язок з документальними перевірками.
2. Характеристика документальних перевірок, що здійснюються податковими органами.
3. Характеристика документальних перевірок, що здійснюються Державною аудиторською службою України.

1. Контроль як функція управління та його зв'язок з документальними перевірками

Контроль є однією з основних функцій системи управління. **Контроль** можна визначити як **процес** забезпечення досягнення організацією (підприємством, установою) своїх цілей. Контроль здійснюється шляхом спостереження за поведінкою певної керованої системи з метою подальшого забезпечення оптимального її функціонування. При здійсненні контролю досліджуються (вимірюються) **досягнуті результати**, які порівнюються з **очікуваними результатами**. Після цього за даними контролю можна здійснити **адаптацію (коригування) системи**, тобто прийняти необхідні управлінські рішення, здійснити заходи із виправлення виявлених недоліків та забезпечити оптимальне функціонування об'єкта.

Суб'єктами контролю є органи чи особи, наділені правом (уповноважені) здійснювати функції і процедури контролю. **Об'єктами контролю** виступають особи, предмети чи процеси, а також стан справ, на які націлено процес контролю.

Контроль є обов'язковою функцією системи управління та **заключною стадією** управлінського процесу. Контроль дозволяє перевірити відповідність процесу функціонування об'єкта управління не лише ухваленим управлінським рішенням, але й вимогам законодавства, правилам, нормам.

У межах здійснення контролю на підприємствах та в установах можуть проводитися **документальні перевірки** виконання господарських планів, правильності ведення обліку та нарахування податків, повноти і своєчасності їх сплати, раціонального використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів тощо.

Контроль як функція управління буде більш ефективним, якщо він здійснюватиметься відповідно до заздалегідь складеного плану. **Планування контролю**, що передбачає, зокрема, **такі етапи**:

- 1) сформулювати мету та завдання контролю;
- 2) визначити об'єкти та суб'єкти контролю;
- 3) з'ясувати умови контролю, ресурси часу, кадрів (визначення їх обсягу, спрямованості, якості);
- 4) визначити методики, методи та форми здійснення контролю.
- 5) з'ясувати технологію кількісного та критерії якісного оцінювання результатів контролю;
- 6) встановити форми узагальнення наслідків контролю;
- 7) передбачити можливості корекції та оперативного регулювання за результатами контролю;
- 8) узгодити системи контролю та стимулювання;
- 9) підготувати наказ про організацію контролю.

Зауважимо, що **документальна перевірка як засіб контролю** буде більш ефективною, якщо вона здійснюється відповідно до заздалегідь складеного **плану**.

Контроль як функція управління характеризується **такими елементами**:

- 1) суб'єкт контролю (той, хто здійснює контроль);
- 2) суб'єкт прийняття рішень за результатами контролю;
- 3) об'єкт контролю (те, що підлягає контролю);
- 4) предмет контролю (набір питань і критеріїв, відповідно до яких організовано контроль);

- 5) мета контролю;
- 6) завдання контролю;
- 7) принципи контролю;
- 8) методи контролю;
- 9) технологія та процес контролю.

Відзначимо, що при проведенні **документальної перевірки** необхідно чітко визначати, зокрема, **предмет контролю**, що дозволить більш раціонально витратити час особам, які здійснюють перевірку.

Сам контроль є функцією управління, проте можна виділити **функції самого контролю, основними з яких є:**

- 1) облік і аналіз інформації про фактичні результати діяльності всіх підрозділів контрольованої системи (організації);
- 2) порівняння фактичних результатів діяльності із плановими показниками;
- 3) виявлення відхилень і аналіз їхніх причин;
- 4) корекція, тобто розроблення пропозицій, як усунути виявлені порушення;
- 5) розроблення заходів щодо досягнення поставленої мети.

Серед **додаткових функцій** контролю можна виділити такі:

- 1) **правоохоронна**, тобто притягнення до відповідальності осіб, що вчинили правопорушення;
 - 2) **профілактична**, тобто вироблення заходів, щоб не допустити такі порушення у подальшому;
 - 3) **інші функції** (морально-виховна, стабілізувальна, дисциплінарна тощо).
- Можна виділити такі три **види контролю** (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Види контролю

| № з/п | Вид контролю | Характеристика виду контролю |
|-------|---|--|
| 1 | Попередній контроль | Це процес перевірки готовності до здійснення певної діяльності, виконання робіт чи операцій, що проводиться до їх початку. В ідеалі цей вид контролю повинен запобігати можливим відхиленням ще до того, як вони виникли |
| 2 | Поточний (оперативний) контроль | Здійснюється безпосередньо в ході здійснення певної діяльності, виконання робіт чи операцій; він базується на вимірюванні фактичних результатів, які отримано |
| 3 | Заключний (підсумковий) контроль | Здійснюється після виконання робіт чи операцій. Цей вид контролю дає можливість виявити остаточні відхилення, а також надає інформацію, необхідну для покращення планування у випадку, якщо аналогічні роботи чи операції передбачається проводити в майбутньому |

Зауважимо, що **документальні перевірки** можуть здійснюватися у ході проведення усіх трьох наведених вище **видів контролю**.

Для організацій важливе значення має **економічний контроль**, який можна поділити на такі два види:

1) **документальний контроль** – він визначає суть і достовірність господарських операцій за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вони відображені в бухгалтерському (фінансовому), внутрішньогосподарському (управлінському), податковому і статистичному обліку;

2) **фактичний контроль** – цей вид контролю допомагає з'ясувати реальний стан об'єкта вимірюванням, зважуванням, підрахунками, лабораторним аналізом тощо.

В економічній літературі наводять різні принципи контролю. У контексті документальних перевірок розглянемо, зокрема, наступні **принципи контролю**:

1) **принцип відповідності** - зміст, мета і завдання контролю мають відповідати завданням об'єкту, який піддається перевірці, та завданням контролюючого органу;

2) **принцип постійності (неперервності)** - контроль, як правило, має здійснюватися постійно, з певними інтервалами часу, щоб усі об'єкти контролю підлягали постійному спостереженню;

3) **принцип об'єктивності** - вимога оцінювати діяльність об'єкта контролю лише на основі перевірених фактів та згідно з вимогами законодавства, що регулює діяльність цього об'єкта;

4) **принцип незалежності** - суб'єкт контролю має бути незалежним у своїх діях, він повинен керуватися виключно нормами законодавства, до нього не повинен застосовуватися будь-який силовий, матеріальний чи моральний вплив, спрямований на спотворення об'єктивних результатів контролю;

5) **принцип гласності** - результати контролю мають бути доведені як до об'єкта контролю, так і до суб'єкта прийняття рішень за результатами контролю. Результати контролю, які є важливими для суспільства, мають бути доведені до широкої громадськості;

б) **принцип ефективності** - результати контролю мають забезпечувати як повноту та своєчасність виявлення відхилень, установлення їх причин та винних осіб, так і можливість розробки ефективних заходів, спрямованих на усунення виявлених недоліків;

7) **принцип плановості** - контроль має здійснюватися планово, що передбачає планування як заходів контролю певного контролюючого органу на період часу, так і набору певних контрольних дій у межах зазначених заходів контролю.

Відзначимо, що такий **засіб контролю** як документальні перевірки можуть здійснюватися різними суб'єктами контролю.

2. Характеристика документальних перевірок, що здійснюються податковими органами

Згідно з пп. 41.1.1 ст. 41 Податкового кодексу України до **контролюючих органів** належать, зокрема, **податкові органи** (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) - щодо **дотримання законодавства з питань оподаткування** (крім випадків, визначених пп. 41.1.2 ст. 41 Податкового кодексу України), законодавства з питань сплати **єдиного внеску**, а також щодо **дотримання іншого законодавства**, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи.

Зауважимо, що **центральним органом** виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, є **Державна податкова служба України**, що встановлено Положенням про Державну податкову службу України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227.

Відповідно до пп. 62.1.3 ст. 62 Податкового кодексу України **податковий контроль** здійснюється, зокрема, шляхом **перевірок** та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також **перевірок** щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин. Одним із видів перевірок є **документальна перевірка**.

Згідно з пп. 75.1.2 ст. 75 Податкового кодексу України **документальною перевіркою** вважається перевірка, предметом якої є **своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати** усіх передбачених цим Кодексом **податків та зборів**, а також дотримання **валютного та іншого законодавства**, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо **укладення трудового договору**, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, **первинних документів**, які використовуються в **бухгалтерському та податковому обліку** і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також **отриманих** в установленому

законодавством порядку контролюючим органом **документів та податкової інформації**, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Отже, документальні перевірки, що здійснюються податковими органами, **характеризуються** такими ознаками:

1) предметом таких документальних перевірок можуть бути не лише своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Податковим кодексом України податків та зборів, але є інші питання (дотримання валютного та іншого законодавства, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору тощо);

2) такі документальні перевірки проводяться на підставі **податкових декларацій** (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої **звітності, реєстрів** податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, **первинних документів**, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства.

Перелік документів, необхідних для ведення платниками обліку для цілей оподаткування, встановлено Податковим кодексом України. Так, згідно з п. 44.1 ст. 44 цього Кодексу **для цілей оподаткування** платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, **на підставі первинних документів**, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, **не підтверджених документами**, що визначені абзацом першим п. 44.1 ст. 44 Податкового кодексу України.

Порядок створення **первинних документів**, записів у реєстрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, реєстрів і звітів встановлено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88. Згідно з цим Положенням **первинні документи** - це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Зауважимо, що у статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV міститься дещо інше визначення первинного документу: **первинний документ** - документ, який містить відомості про господарську операцію.

Відповідно до частини другої статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі **обов'язкові реквізити**:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Подібний перелік обов'язкових реквізитів первинних документів наводиться також у п. 2.4 глави 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

Крім того, у п. 2.4 глави 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку встановлено, що залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути **включені додаткові реквізити**: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Документальна перевірка, яка проводиться податковими органами, **характеризується** також тим, що законодавство покладає на платника обов'язок щодо надання посадовим (службовим) особам контролюючих органів відповідних документів. Відповідно до п. 85.2 ст. 85 Податкового кодексу України платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим)

особам контролюючих органів у повному обсязі **всі документи**, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

При цьому **великий платник податків** на запит контролюючого органу зобов'язаний також надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронні довірчі послуги" **копії таких документів**, що створюються ним **в електронній формі** з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, **не пізніше двох робочих днів**, наступних за днем **отримання запиту**.

Згідно з п. 85.3 ст. 85 Податкового кодексу України документи, що містять **комерційну таємницю або є конфіденційними**, передаються окремо із зазначенням посадової (службової) особи, що їх отримала. **Передача** таких документів для їх огляду, вивчення і їх **повернення оформляються актом** у довільній формі, який підписують посадова (службова) особа контролюючого органу та платник податків (його представник).

При проведенні перевірок посадові (службові) особи контролюючого органу **мають право** отримувати у платників податків належним чином **завірені копії** первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, зборів, платежів, порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Такі **копії** повинні бути **засвідчені підписом** платника податків або його посадової особи та **скріплені печаткою** (за наявності). Відповідний **запит** на отримання копій документів повинен бути поданий посадовою (службовою) особою контролюючого органу не пізніше ніж **за п'ять робочих днів** до дати закінчення перевірки (п. 85.4 ст. 85 Податкового кодексу України).

Забороняється вилучення оригіналів первинних, фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів за винятком випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Отримання копій документів оформляється **описом**. Копія опису, складеного посадовими (службовими) особами контролюючого органу, **вручається під підпис** платнику податків або його законному представнику. Якщо платник податків або його законний представник **відмовляється від засвідчення опису** або від підпису про отримання копії опису, то посадові (службові) особи контролюючого органу, які отримують копії, роблять **відмітку про відмову** від підпису (п. 85.7 ст. 85 Податкового кодексу України).

Відповідно до п. 85.9 ст. 85 Податкового кодексу України у разі коли до початку або під час проведення перевірки **оригінали первинних документів**, облікових та інших реєстрів, фінансової та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також виконання вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, **були вилучені правоохоронними та іншими органами**, зазначені органи зобов'язані надати для проведення перевірки контролюючому органу **копії** зазначених документів або **забезпечити доступ до перевірки** таких документів.

Такі копії, **засвідчені печаткою та підписами** посадових (службових) осіб правоохоронних та інших органів, якими було здійснено **вилучення оригіналів документів**, або яким було забезпечено доступ до перевірки вилучених документів, повинні бути надані протягом **трьох робочих днів** з дня отримання **письмового запиту** контролюючого органу.

У разі якщо документи, зазначені в абзаці першому п. 85.9 ст. 85 Податкового кодексу України, було вилучено правоохоронними та іншими органами, **терміни проведення такої перевірки**, у тому числі розпочатої, **переносяться** до дати отримання вказаних копій документів або забезпечення доступу до них.

Серед документальних перевірок, які здійснюють податкові органи, поширеною є **документальна планова перевірка**, тому розглянемо окремі аспекти, **якими вона характеризується**.

Відповідно до ст. 77 Податкового кодексу України **документальна планова перевірка** повинна бути передбачена у **плані-графіку** проведення планових документальних перевірок. План-графік документальних планових перевірок на поточний рік **оприлюднюється на**

офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, **до 25 грудня** року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки.

До плану-графіка проведення документальних планових перевірок **відбираються** платники податків, які **мають ризик щодо несплати** податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається **залежно від ступеня ризику** в діяльності таких платників податків, який поділяється на **високий, середній та незначний**. Платники податків з **незначним** ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на **три календарних роки, середнім** - не частіше ніж раз на **два календарних роки, високим** - не частіше одного разу на **календарний рік**.

Порядок формування, **затвердження плану-графіка** та внесення змін до нього, а також перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Внесення змін до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на поточний рік допускається не частіше **одного разу в першому та одного разу в другому кварталі** такого року, крім випадків коли зміни пов'язані із змінами найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок.

Документальна перевірка платника податків, який був включений до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на поточний рік **внаслідок внесення змін у такому році** (інших ніж зміни найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок), **може бути розпочата не раніше 1 липня поточного року** в разі внесення змін до плану-графіка проведення документальних перевірок на поточний рік у першому кварталі такого року і **не раніше 1 жовтня поточного року** в разі внесення змін до плану-графіка проведення документальних перевірок на поточний рік у другому кварталі такого року.

Оновлений план-графік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, **до 30 числа** останнього місяця кварталу (у випадках змін найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок - **до 30 числа** місяця, що передує місяцю, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки).

3. Характеристика документальних перевірок, що здійснюються Державною аудиторською службою України

Правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні визначає Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 року № 2939-ХІІ (далі – **Закон про держфінконтроль**).

Відповідно до ст. 1 Закону про держфінконтроль здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (далі - орган державного фінансового контролю). Відповідно до п. 1 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43 (із змінами) (далі - Положення про Держаудитслужбу), **Державна аудиторська служба України** (Держаудитслужба) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який **реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю**. Таким чином, Держаудитслужба при здійсненні державного фінансового контролю керується, зокрема, Законом про держфінконтроль.

Відповідно до частини першої ст. 2 Закону про держфінконтроль **головними завданнями** Держаудитслужби є здійснення **державного фінансового контролю за:**

- **використанням і збереженням** державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна;

- **станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності** у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи);

- **дотриманням бюджетного законодавства**, дотриманням законодавства про закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, **за судовим рішенням**, ухваленим у кримінальному провадженні.

Згідно з пп. 4 п. 4 Положення про Держаудитслужбу цей орган здійснює, зокрема, **контроль за:**

- цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;

- досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів;

- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії;

- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);

- дотриманням законодавства про закупівлі;

- **веденням бухгалтерського обліку**, а також **складенням фінансової і бюджетної звітності**, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

- **станом і достовірністю** бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах;

- **усуненням** виявлених недоліків і порушень;

- реалізацією інвестиційних проектів;

- законним та ефективним використанням публічних коштів та інших активів для використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів).

Згідно з частиною другою ст. 2 Закону про держфінконтроль **державний фінансовий контроль** забезпечується органом державного фінансового контролю **через проведення:**

- державного фінансового аудиту;

- інспектування;

- перевірки закупівель;

- моніторингу закупівлі.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у **перевірці та аналізі** органом державного фінансового контролю **фактичного стану справ** щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності **ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності**, функціонування системи внутрішнього контролю. **Результати** державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у **звіті** (ст. 3 Закону про держфінконтроль).

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у **формі ревізії** та полягає у **документальній і фактичній перевірці** певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати

виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. **Результати** ревізії викладаються **в акті**. На підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період їх фінансово-господарської діяльності відповідно до Закону про держфінконтроль **проведено державний фінансовий аудит**, інспектування за ініціативою органу державного фінансового контролю **не проводиться** (ст. 3 Закону про держфінконтроль).

Як видно з наведеного, **документальні перевірки** тісно пов'язані як зі здійсненням **державного фінансового аудиту**, так і з проведенням **інспектування у формі ревізії** і є їх складовою частиною.

Одним з аспектів, який **характеризує документальні перевірки**, що здійснюються Держаудитслужбою, є те, що вони пов'язані з **основними функціями** цього органу державного фінансового контролю. Так, відповідно до ст. 8 Закону про держфінконтроль Держаудитслужба, зокрема, здійснює державний фінансовий контроль та контроль за:

- виконанням функцій з **управління об'єктами** державної власності; цільовим та ефективним **використанням коштів** державного і місцевих бюджетів; цільовим використанням і своєчасним поверненням **кредитів (позик)**, одержаних під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення **потреби в бюджетних коштах** при складанні планових бюджетних показників; відповідністю взятих **бюджетних зобов'язань** розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

- **веденням бухгалтерського обліку**, а також **складанням фінансової і бюджетної звітності**, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

- **станом** внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

- **усуненням** виявлених недоліків і порушень.

Таким чином, документальні перевірки є ефективним засобом, який дозволяє Держаудитслужбі виконувати свої функції.

Ще одним аспектом, який **характеризує документальні перевірки**, що здійснюються Держаудитслужбою, є те, що здійснюються вони **відповідно до прав**, якими наділений цей орган. Так, відповідно до ст. 10 Закону про держфінконтроль цьому органу державного фінансового контролю, зокрема, **надається право**:

- **перевіряти** в ході державного фінансового контролю **грошові та бухгалтерські документи**, звіти, кошториси й **інші документи**, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, **документи** щодо проведення **закупівель**, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

- при проведенні ревізій **вилучати** у підприємств, установ і організацій **копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів**, які свідчать про порушення, а на підставі **рішення суду** - вилучати до закінчення ревізії **оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів** із складенням опису, який скріплюється підписами представника органу державного фінансового контролю та керівника відповідного підприємства, відповідної установи, організації, та **залишенням копій** таких документів таким підприємствам, установам, організаціям;

- **одержувати** від Національного банку України та його установ, банків та інших кредитних установ необхідні відомості, **копії документів**, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що контролюються, а від інших підприємств і організацій, в тому числі недержавної форми власності, що мали правові відносини із зазначеними об'єктами - довідки і **копії документів про операції та розрахунки** з підприємствами, установами, організаціями. Одержання від банків інформації, що становить **банківську таємницю**, здійснюється у порядку та обсязі, встановлених Законом України "Про банки і банківську діяльність";

- **одержувати** від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних

осіб - підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань;

- **проводити** на підприємствах, в установах та організаціях **зустрічні звірки** з метою **документального та фактичного підтвердження** виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення терміну «контроль».
2. Які етапи передбачає планування контролю?
3. Якими елементами характеризується контроль як функція управління?
4. Які є додаткові функції контролю?
5. Які є два види економічного контролю?
6. Якими ознаками характеризуються документальні перевірки, що здійснюються податковими органами?
7. Чи можна при проведенні перевірки вилучати оригінали первинних та інших документів?
8. Який закон визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні?
9. Які заходи здійснюються при проведенні державного фінансового аудиту?

Рекомендована література: [2; 7; 12; 14; 19]

ТЕМА 2. ВИДИ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК ТА ЇХ ПЛАНУВАННЯ

Лекція. Види документальних перевірок та їх планування

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо видів документальних перевірок та їх планування

План лекції

1. Документальні планові перевірки, що здійснюються податковими органами, та їх планування.
2. Документальні позапланові перевірки, що здійснюються податковими органами.
3. Документальні невізні позапланові електронні перевірки, що здійснюються податковими органами.

1. Документальні планові перевірки, що здійснюються податковими органами, та їх планування

Згідно з п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України контролюючі органи (у тому числі **податкові органи**) мають право проводити такі **документальні перевірки**:

- 1) планові або позапланові;
- 2) виїзні або невізні.

Увага!

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності,

стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невіізною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Підпункт 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України

Зазвичай документальні **планові** перевірки бувають **виїздними**. Проте у п. 79.1 ст. 79 Податкового кодексу України встановлено, що документальна **невіізна** перевірка здійснюється у разі прийняття керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу рішення про її проведення та за наявності підстав для проведення **документальної перевірки**, визначених, зокрема, **статтею 77** цього Кодексу (відзначимо, що стаття 77 Податкового кодексу України регулює проведення документальних **планових** перевірок). Таким чином, Податковий кодекс України допускає, що документальні **планові** перевірки можуть бути **невіізними**.

Камеральні та **документальні перевірки** проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно **у випадках та у порядку**, встановлених Податковим кодексом України, а фактичні перевірки - Податковим кодексом України та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є **своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати** усіх передбачених цим Кодексом **податків та зборів**, а також дотримання **валютного та іншого законодавства**, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо **укладення трудового договору**, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, **первинних документів**, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків (пп. 75.1.2 ст. 75 Податкового кодексу України).

Документальною плановою перевіркою є та, проведення якої заздалегідь **сплановане** контролюючим органом у встановленому законом порядку та стосовно **визначеного кола** платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до **плану-графіка** перевірок (тобто вона повинна бути **заздалегідь передбачена** у плані-графіку). **Не може бути предметом** планової документальної перевірки питання дотримання платником податків принципу "**витягнутої руки**", **крім випадків** перевірки дотримання платником податків вимог підпунктів 140.5.4, 140.5.5-1, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 Податкового кодексу України.

План-графік документальних планових перевірок **на поточний рік** оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, **до 25 грудня року**, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки (п. 77.1 ст. 77 Податкового кодексу України).

При плануванні проведення документальних планових перевірок слід враховувати, зокрема, норми ст.77 Податкового кодексу України. **До плану-графіка** проведення документальних планових перевірок **відбираються** платники податків, які **мають ризик щодо несплати податків та зборів**, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від **ступеня ризику** в діяльності таких платників податків, який поділяється на **високий, середній та незначний**. Платники податків з **незначним** ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж **раз на три календарних роки**, **середнім** - не частіше ніж **раз на два календарних роки**, **високим** - не частіше **одного разу** на календарний рік.

Відповідно до абзацу третього п. 77.2 ст. 77 Податкового кодексу України **порядок формування, затвердження плану-графіка** та внесення змін до нього, а також **перелік ризиків та їх поділ за ступенями** встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Зауважимо, що згаданий вище **Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 07.09.2020 № 548) (далі – Порядок № 524).

Етапи планування проведення документальних планових перевірок наведено у п. 3 розділу I Порядку № 524, а саме:

1) **Проекти річних планів-графіків** складаються територіальними органами ДПС **не пізніше 01 грудня року**, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки засобами інформаційно-телекомунікаційних систем контролюючих органів.

2) **Проекти коригування планів-графіків** у разі здійснення такого коригування формуються територіальними органами ДПС **не пізніше 15 числа** останнього місяця першого або другого кварталу засобами інформаційно-телекомунікаційних систем контролюючих органів.

3) У випадку, коли **зміни пов'язані** із змінами найменування (прізвища, імені, по батькові (за наявності)) платника податків та/або виправленням технічних помилок, проекти коригування планів-графіків формуються територіальними органами ДПС **не пізніше 15 числа** місяця, що передує місяцю, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки.

Відповідно до п. 1 розділу II Порядку № 524 **План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків** (додаток 1 до Порядку № 524), коригування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків (додаток 2 до Порядку № 524), структура плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків (додаток 3 до Порядку № 524) **складається з чотирьох розділів**:

- **розділ I.** Документальні планові перевірки платників податків - юридичних осіб;
- **розділ II.** Документальні планові перевірки фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів;
- **розділ III.** Документальні планові перевірки платників податків - фізичних осіб;
- **розділ IV.** Документальні планові перевірки платників податків - юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

При плануванні документальних планових перевірок та складанні **планів-графіків** враховуються певні **критерії відбору** платників податків, які встановлені Порядком № 524. Наприклад, у п. 5 розділу III Порядку № 524 наведено, зокрема, такі **критерії відбору платників податків - юридичних осіб**:

- 1) **високого ступеня ризику**:
 - рівень зростання податку на прибуток нижчий на 50 та більше відсотків за рівень зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;
 - рівень сплати податку на прибуток нижчий на 50 та більше відсотків за рівень сплати податку за відповідною галуззю;
 - рівень сплати податку на додану вартість нижчий на 50 та більше відсотків за рівень сплати податку за відповідною галуззю;
 - наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума таких операцій перевищує 5 відсотків загальних обсягів постачання, але не менше ніж 100 тис.грн;
 - наявність інформації про непідтвердження реального здійснення операції з придбання із сумою податку на додану вартість понад 1 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту, але не менше ніж 100 тис.грн;
 - наявність розбіжностей у платника податків згідно із системою автоматизованого співставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів (завищення податкового кредиту) у сумі понад 1 млн грн або понад 5 відсотків загальних обсягів податкового кредиту, але не менше ніж 100 тис.грн;

- здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів - засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах, за непрямыми поставками у сумі операцій понад 5 млн грн або понад 5 відсотків загальних обсягів постачання, але не менше ніж 100 тис.грн;

- наявність інформації правоохоронних органів, структурних підрозділів органів ДПС про ухилення від оподаткування та/або щодо взаємовідносин із платниками податків:

- які мають ознаки фіктивності;

- реєстрацію яких скасовано у судовому порядку;

2) середнього ступеня ризику:

- декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом двох податкових (звітних) періодів за умови, якщо податковим (звітним) періодом є календарний квартал, або протягом одного податкового (звітного) періоду за умови, якщо податковим (звітним) періодом є календарний рік;

- здійснення експортних операцій щодо товарів, нетипових для основного виду діяльності підприємства (нетиповий експорт), у сумі понад 5 млн грн або понад 5 відсотків загальних обсягів постачання, але не менше ніж 100 тис.грн;

- декларування суми від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, у сумі понад 1 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту, але не менше ніж 100 тис.грн за останній звітний (податковий) період;

- відхилення між значеннями фінансового результату до оподаткування (прибуток або збиток), визначеного у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, задекларованого у податковій звітності, та фінансового результату до оподаткування (прибуток або збиток), задекларованого у фінансовій звітності, понад 10 відсотків;

- нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, наведеним у додатку до Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 13 січня 2015 року № 4, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 30 січня 2015 року за № 111/26556 (далі - Довідник ознак доходів), 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена)) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору), без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску;

- зменшення у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди більше ніж на 20 відсотків загальної суми нарахованого єдиного внеску за останні 12 місяців, що передують звітному;

- порушення встановлених строків сплати єдиного внеску більше ніж на 365 днів;

- наявність інформації щодо здійснення платником податків операцій з купівлі-продажу та інших способів відчуження цінних паперів, емітенти яких за рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку включені до списку емітентів, що мають ознаки фіктивності;

- наявність відносин з платниками податків, які обрали спрощену систему оподаткування та є керівниками, засновниками або співробітниками цього підприємства, у сумі операцій понад 5 млн грн або понад 5 відсотків загальних обсягів постачання, але не менше ніж 100 тис.грн;

- наявність інформації про встановлення порушень порядку погашення векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання спирту етилового та біоетанолу, легких та важких дистилатів;

3) незначного ступеня ризику:

- проведення протягом місяця більше трьох ремонтів одного реєстратора розрахункових операцій, не пов'язаних із плановим технічним обслуговуванням;

- наявність в органів ДПС інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій у платників податків, які провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню;

- зменшення у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди від 10 до 20 відсотків загальної суми нарахованого єдиного внеску за останні 12 місяців, що передують звітному;

- здійснення платником податків коригування звітності шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці від 10 до 20 відсотків;

- декларування платником податків видів діяльності, пов'язаних з торгівлею, громадським харчуванням, наданням послуг, за відсутності зареєстрованого реєстратора розрахункових операцій;

- наявність зареєстрованого реєстратора розрахункових операцій за відсутності обсягів реалізації товарів (послуг) через такий реєстратор розрахункових операцій;

- суми за повернення товарів становлять понад 5 відсотків суми загального продажу, проведеної через реєстратори розрахункових операцій;

- зменшення суми розрахункових операцій, проведених через реєстратори розрахункових операцій, на 20 та більше відсотків порівняно із середньою сумою розрахункових операцій, проведених через реєстратори розрахункових операцій за останні 6 місяців з урахуванням пропорційності доходів до суми розрахункових операцій, проведених через реєстратори розрахункових операцій;

- IP-адреса або електронна адреса, яка використовується платником податків для листування з контролюючими органами, використовується більш ніж сімома платниками податків з обсягами реалізації понад 4 млн гривень.

Відповідно до п. 77.2 ст. 72 Податкового кодексу України **внесення змін до плану-графіка** проведення документальних планових перевірок на поточний рік допускається **не частіше одного разу в першому та одного разу в другому кварталі** такого року, крім випадків коли зміни пов'язані із змінами найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок.

Документальна перевірка платника податків, який **був включений** до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на поточний рік внаслідок **внесення змін у такому році** (інших ніж зміни найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок), може бути **розпочата не раніше 1 липня** поточного року в разі внесення змін до плану-графіка проведення документальних перевірок на поточний рік **у першому кварталі** такого року і **не раніше 1 жовтня** поточного року в разі внесення змін до плану-графіка проведення документальних перевірок на поточний рік **у другому кварталі** такого року.

Оновлений план-графік оприлюднюється на **офіційному веб-сайті** центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, **до 30 числа останнього місяця кварталу** (у випадках змін найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок - **до 30 числа місяця**, що передує місяцю, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки).

Платники податків - юридичні особи, що відповідають **критеріям**, визначеним пунктом 44 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України, та у яких сума **сплаченого до бюджету податку на додану вартість** становить **не менше п'яти відсотків** від задекларованого доходу за звітний податковий період, а також **самозайняті особи**, сума сплачених податків яких становить **не менше п'яти відсотків** від задекларованого доходу за звітний податковий період, включаються до плану-графіка не частіше, ніж **раз на три календарних роки**. Зазначена норма не поширюється на таких платників податків **у разі порушення ними статей 45, 49, 50, 51, 57** цього Кодексу.

Згідно з п. 77.3 ст. 77 Податкового кодексу України **забороняється** проведення документальної планової перевірки **за окремими видами зобов'язань** перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати **митних платежів**, податків, зборів та єдиного внеску при виплаті (нарахуванні) **доходів фізичним особам**, податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними **позиками і кредитами**, що **гарантовані бюджетними коштами**.

Увага!

Про проведення документальної планової перевірки керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу приймається рішення, яке оформлюється наказом (п. 77.4 ст. 77 Податкового кодексу України).

Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому (його представнику) **не пізніше ніж за 10 календарних днів** до дня проведення зазначеної перевірки **надіслано (вручено)** у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу, **копію наказу** про проведення документальної планової перевірки та **письмове повідомлення** із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Відповідно до п. 77.5 ст. 77 Податкового кодексу України у разі планування перевірок **одного й того самого платника податків контролюючими органами та органами державного фінансового контролю** у звітному періоді такі перевірки проводяться зазначеними органами **одночасно**. **Порядок координації** проведення таких перевірок та залучення до перевірок інших органів, передбачених законом, визначається Кабінетом Міністрів України. Відзначимо, що згаданий вище **Порядок координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю** затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 р. № 805 (далі – Порядок № 805).

Згідно з п. 3 Порядку № 805 у разі коли **контролюючими органами та органами державного фінансового контролю** планується проведення у звітному періоді перевірок **одного і того самого суб'єкта господарювання**, такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно, при цьому:

1) проведення органами державного фінансового контролю перевірок, запланованих на **I квартал** наступного року, погоджується до **20 грудня** поточного року з відповідними контролюючими органами;

2) планування органами державного фінансового контролю перевірок **на II, III і IV квартали** поточного року здійснюється з **урахуванням плану-графіка** документальних планових перевірок на поточний рік, оприлюдненого на офіційному веб-сайті Державної податкової служби;

3) про проведення перевірок, запланованих **на II, III і IV квартали** поточного року, органи державного фінансового контролю інформують відповідні контролюючі органи до **20 числа останнього місяця попереднього кварталу**.

Відповідно до п. 77.6 ст. 77 Податкового кодексу України **допуск посадових осіб** контролюючих органів до проведення документальної планової виїзної перевірки здійснюється згідно із **статтею 81** цього Кодексу. **Документальна планова невиїзна перевірка** здійснюється у порядку, передбаченому **статтею 79** цього Кодексу.

Згідно з п. 77.7 ст. 77 Податкового кодексу України строки проведення **документальної планової перевірки** встановлені статтею 82 цього Кодексу. Так, відповідно до п. 82.1. ст. 82 Податкового кодексу України тривалість перевірок, визначених у ст. 77 цього Кодексу (у тому числі й **документальної планової перевірки**), не повинна перевищувати **30 робочих днів** для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - **10 робочих днів**, інших платників податків - **20 робочих днів**. **Продовження строків** проведення перевірок, визначених у статті 77 цього Кодексу, можливе за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу не більш як на **15 робочих днів** для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - не більш як на **5 робочих днів**, інших платників податків - не більш як на **10 робочих днів**.

Перелік матеріалів, які можуть бути підставою для висновків під час проведення документальної планової перевірки, та порядок надання платниками податків документів для такої перевірки встановлено **ст. 83, 85** цього Кодексу.

Порядок оформлення результатів документальної планової перевірки встановлено **ст. 86** цього Кодексу.

2. Документальні позапланові перевірки, що здійснюються податковими органами.

Документальна позапланова перевірка є таким способом податкового контролю, який **не передбачається у плані-графіку**. Особливість таких перевірок полягає в тому, що вони призначені для перевірки **окремих питань** і можуть проводитися без обмеження їх кількості чи періодичності. Для проведення цього виду податкових перевірок обов'язковою умовою є наявність конкретної підстави, що прямо передбачена Податковим кодексом України.

Згідно з п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України **документальна позапланова перевірка** здійснюється, зокрема, за наявності хоча б однієї з **таких підстав**:

1) отримано **податкову інформацію**, що свідчить **про порушення** платником податків **валютного, податкового та іншого** не врегульованого цим Кодексом **законодавства**, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків **не надасть пояснення** та їх документальні підтвердження на **обов'язковий письмовий запит** контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, **протягом 15 робочих днів** з дня, наступного за днем отримання запиту;

Увага!

Відповідні вимоги до змісту запиту прямо передбачає п. 73.3 Податкового кодексу України, відповідно до якого **запит повинен містити**:

- 1) **підстави** для надіслання запиту відповідно до цього пункту, із зазначенням інформації, яка це підтверджує;
- 2) **перелік інформації**, яка запитується, та **перелік документів**, які пропонується надати;
- 3) **печатку** контролюючого органу.

Верховний Суд у справі №280/2578/19 зазначає, що **запит** податкового органу про надання відповідної інформації платником податків **повинен визначати конкретні підстави**, тобто, наявність **чітко окреслених обставин**, які свідчать про порушення платником податків податкового законодавства. Без повідомлення вказаних фактів платник податків не має об'єктивної можливості надати будь-які пояснення та їх документальне підтвердження.

У цій справі, аналізуючи запит податкового органу, суд вказує, що у ньому йшлося про виявлення фактів, які свідчать про недостовірне відображення даних в деклараціях з ПДВ, а саме – **включення до складу податкового кредиту операції з придбання товарів, робіт, послуг, придбання по ланцюгу постачання не встановлено та відсутня інформація** щодо можливості виробництва товарів наявним трудовим ресурсам. Жодних пояснень та підстав такого висновку податковий запит не містив. Так само запит **не містив печатки** податкового органу.

Тому, **Верховний Суд прийшов до висновку**, що оскільки запит відсилав виключно на факти, що стосуються господарської діяльності контрагента платника та **не зазначав факти порушень**, то платник **правомірно відмовив у наданні відповіді** на такий запит.

2) платником податків **не подано** в установленій законом строк **податкову декларацію, розрахунки**, звітність для податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до пункту 39.4 статті 39 цього Кодексу, якщо їх подання передбачено законом;

3) платником податків **подано** контролюючому органу **уточнюючий розрахунок** з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом;

4) виявлено **недостовірність даних**, що містяться у **податкових деклараціях**, поданих платником податків, якщо платник податків **не надасть пояснення** та їх документальні підтвердження на **письмовий запит** контролюючого органу, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію **протягом 15 робочих днів** з дня, наступного за днем отримання запиту;

5) платником податків **подано** в установленому порядку контролюючому органу **заперечення до акта перевірки** в порядку, визначеному пунктом 86.7 статті 86 Податкового

кодексу України, або **скаргу** на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких **вимагається повний або частковий перегляд результатів** відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення у разі якщо платник податків у своїй **скарзі (запереченнях)** посилається на обставини, що **не були досліджені під час перевірки**, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з **питань**, що стали **предметом оскарження**. **Наказ** про проведення документальної позапланової перевірки з підстав, зазначених у цьому підпункті (тобто у пп. 78.1.5 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України), **видається:**

- у разі розгляду **заперечення до акта перевірки**, - контролюючим органом, який проводив перевірку;

- під час проведення **процедури адміністративного оскарження** - контролюючим органом вищого рівня, який розглядає скаргу платника податків;

На підставі зазначеного у цьому пункті наказу контролюючим органом, якому доручено здійснення перевірки, додатково видається наказ у порядку, передбаченому пунктом 81.1 статті 81 цього Кодексу.

б) розпочато **процедуру реорганізації юридичної особи** (крім перетворення), **припинення** юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця, **закриття** постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи, в тому числі іноземної компанії, організації, порушено провадження у справі **про визнання банкрутом** платника податків або подано **заяву про зняття з обліку** платника податків;

7) платником **подано декларацію**, в якій заявлено до **відшкодування з бюджету податок на додану вартість**, за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V цього Кодексу, та/або з **від'ємним значенням** з податку на додану вартість, яке становить **більше 100 тис. гривень**.

Документальна позапланова перевірка з підстав, визначених у цьому підпункті (тобто у пп. 78.1.8 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України), проводиться виключно щодо **законності декларування** заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість та/або з **від'ємного значення** з податку на додану вартість, яке становить **більше 100 тис. гривень**;

8) **щодо платника податку подано скаргу:**

- про **ненадання** таким платником податків **податкової накладної покупцю** або про допущення продавцем товарів/послуг **помилки при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної**, передбачених пунктом 201.1 статті 201 цього Кодексу, та/або **порушення** продавцем/покупцем **граничних термінів реєстрації** в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування у разі **ненадання** таким платником податків **протягом 15 робочих днів** з дня, наступного за днем отримання письмового запиту контролюючого органу, в якому зазначається інформація із скарги, **пояснень та документального підтвердження на цей запит;**

або

- про **ненадання** таким платником податків **акцизної накладної покупцю** або про **порушення** порядку заповнення та/або порядку **реєстрації акцизної накладної** у разі **ненадання** таким платником податків **протягом 15 робочих днів** з дня, наступного за днем отримання письмового запиту контролюючого органу, в якому зазначається інформація із скарги, **пояснень та документального підтвердження на цей запит** (пп. 78.1.9 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України);

9) **контролюючим органом вищого рівня** в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня **здійснено перевірку документів обов'язкової звітності** платника податків або **матеріалів документальної перевірки**, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і **виявлено невідповідність висновків акта перевірки** вимогам законодавства або **неповне з'ясування** під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Наказ про проведення документальної позапланової перевірки в цьому випадку приймається **контролюючим органом вищого рівня** лише у тому разі, коли стосовно посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного

платника податків, **розпочато дисциплінарне провадження** або їм повідомлено про **підозру у вчиненні кримінального правопорушення**. На підставі такого наказу контролюючим органом, якому доручено здійснення перевірки, **додатково видається наказ** у порядку, передбаченому п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України;

10) у разі отримання **інформації про ухилення** податковим агентом **від оподаткування** виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) **заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ**, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок **неукладення** платником податків **трудових договорів** з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою **господарської діяльності без державної реєстрації**. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки (пп. 78.1.13 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України);

11) у разі **отримання** документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про **невідповідність** умов контрольованої операції **принципу "витягнутої руки"** та/або **встановлення невідповідності** умов контрольованої операції **принципу "витягнутої руки"** у порядку, передбаченому пп. 39.5.1.1 пп. 39.5.1 п. 39.5 ст. 39 Податкового кодексу України;

12) **неподання** платником податків або **подання з порушенням вимог** п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України **звіту про контрольовані операції** та/або **документації з трансфертного ціноутворення** або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації відповідно до вимог п. 39.4 і 39.5 ст. 39 цього Кодексу;

13) **отримано звіт про контрольовані операції**, надісланий платником податків відповідно до пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України. У такому разі перевірка проводиться **виключно** з питань контролю **трансфертного ціноутворення**;

14) платником податків **не подано** в установлений пунктом 50.3 статті 50 Податкового кодексу України строк **уточнюючий розрахунок** для виправлення помилок, виявлених за результатами **електронної перевірки**, проведеної за заявою платника податків (пп. 78.1.17 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України).

Контролюючим органам **забороняється** проводити документальні позапланові перевірки, які передбачені підпунктами 78.1.1, 78.1.4, 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України, у разі, якщо питання, що є предметом такої перевірки, були охоплені під час попередніх перевірок платника податків (п. 78.2 ст. 78 Податкового кодексу України).

Про проведення документальної позапланової перевірки керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення, яке оформлюється наказом. **Право на проведення** документальної позапланової перевірки платника податків (крім перевірок, передбачених пп. 78.1.22 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України) **надається лише у випадку**, коли йому **до початку** проведення зазначеної перевірки **вручено** у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу, **копію наказу** про проведення документальної позапланової перевірки (п. 78.4 ст. 78 Податкового кодексу України).

Згідно з п. 78.6 ст. 78 Податкового кодексу України **строки проведення** документальної позапланової перевірки встановлені ст. 82 цього Кодексу. Так, у п. 82.2 ст. 82 Податкового кодексу України встановлено, що тривалість перевірок, визначених у статті 78 цього Кодексу (тобто тривалість **документальної позапланової перевірки**), **не повинна перевищувати 15 робочих днів** для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - **5 робочих днів**, для фізичних осіб - підприємців, які не мають найманих працівників, за наявності умов, визначених в абзацах третьому - восьмому п. 82.2 ст. 82 Податкового кодексу України, - **3 робочі дні**, інших платників податків - **10 робочих днів**.

Продовження строків проведення перевірок, визначених у статті 78 цього Кодексу (тобто продовження строків проведення **документальної позапланової перевірки**), можливе за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу **не більш як на 10 робочих днів** для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - **не більш як на 2 робочих дні**, інших платників податків - **не більш як на 5 робочих днів**. Додатково про продовження строків документальної позапланової перевірки у різних випадках див. п. 82.2 ст. 82 Податкового кодексу України.

Документальні **позапланові** перевірки можуть бути як **виїздними**, так і **невиїздними**.

Особливості проведення документальної **невиїзної** перевірки регулюються ст. 79 Податкового кодексу України.

Так, у п. 79.1 ст. 79 Податкового кодексу України встановлено, що документальна **невиїзна** перевірка здійснюється у разі прийняття керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу рішення про її проведення та за наявності підстав для проведення **документальної перевірки**, визначених, зокрема, **статтею 78** цього Кодексу (відзначимо, що стаття 78 Податкового кодексу України регулює проведення документальних **позапланових** перевірок). Документальна невиїзна перевірка здійснюється **на підставі** зазначених у підпункті 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 цього Кодексу **документів та даних**, наданих платником податків у визначених цим Кодексом випадках, або отриманих в інший спосіб, передбачений законом (тобто здійснюється, зокрема, **на підставі** податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів).

Відповідно до п. 79.2 ст. 79 Податкового кодексу України **документальна позапланова невиїзна перевірка** проводиться посадовими особами контролюючого органу виключно **на підставі рішення** керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого **наказом**, та за умови **вручення** платнику податків (його представнику) у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу, **копії наказу** про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки та письмового повідомлення про **дату початку та місце проведення** такої перевірки.

Виконання умов ст. 79 Податкового кодексу України надає посадовим особам контролюючого органу право **розпочати проведення** документальної **невиїзної** перевірки.

Присутність платників податків під час проведення документальних невиїзних перевірок не обов'язкова (п. 79.3 ст. 79 Податкового кодексу України).

За наявності **письмового звернення** платника податків замість документальної **невиїзної** перевірки може проводитися документальна **виїзна** перевірка (п. 79.3 ст. 79 Податкового кодексу України).

3. Документальні невиїзні позапланові електронні перевірки, що здійснюються податковими органами.

Різновидом документальних **позапланових** перевірок є **документальні невиїзні позапланові електронні перевірки**.

Відповідно до пп. 75.1.2 ст. 75 Податкового кодексу України **документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою** за заявою платника податків (далі - електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться **на підставі заяви**, поданої платником податків з **незначним ступенем ризику**, визначеним відповідно до пункту 77.2 статті 77 цього Кодексу, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку.

Заява подається за **10 календарних днів** до очікуваного **початку** проведення електронної перевірки, але **не раніше офіційного повідомлення** центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, про запровадження проведення такої перевірки для **відповідних платників податків**:

- які застосовують **спрощену систему** оподаткування, обліку та звітності;
- суб'єктів господарювання **мікро-, малого; середнього** підприємництва;
- інших платників податків.

Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Таким чином, особливістю документальних невиїзних позапланових електронних перевірок є те, що застосовуються вони лише до платників податків з **незначним ступенем ризику**, визначеним відповідно до п. 77.2 ст. 77 Податкового кодексу України.

Питання для самоконтролю:

1. Яка перевірка вважається документальною виїзною?
2. Яка перевірка вважається документальною невиїзною?
3. Дайте визначення терміну «документальна перевірка»?
4. Коли на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднюється план-графік документальних планових перевірок на поточний рік?
5. Коли на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднюється оновлений план-графік проведення документальних планових перевірок?
6. Чим оформлюється рішення керівника контролюючого органу про проведення документальної планової перевірки керівником?
7. Які є підстави для здійснення документальної позапланової перевірки?
8. Характеристика документальних невиїзних позапланових електронних перевірок, що здійснюються податковими органами.
9. Коли подається заява на проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки, що здійснюються податковими органами?

Рекомендована література: [7; 12; 13; 14; 15; 19]

ТЕМА 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК

Лекція. Методика проведення документальних перевірок

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо методики проведення документальних перевірок

План лекції

1. Організаційні аспекти проведення документальних перевірок.
2. Загальні рекомендації щодо методики проведення документальних перевірок.
3. Методика проведення документальних перевірок щодо податку на прибуток підприємств.
4. Методика проведення документальних перевірок щодо податку на додану вартість.
5. Методика проведення документальних перевірок щодо акцизного податку.

1. Організаційні аспекти проведення документальних перевірок

Рішення про проведення документальної перевірки оформлюється **наказом**, який підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) органу Державної податкової служби (ДПС). У такому наказі зазначаються **дата видачі**, найменування органу ДПС, який його видав, та органу ДПС, який буде проводити таку перевірку (у випадках призначення такої перевірки органом ДПС **вищого рівня** відповідно до Податкового кодексу України), **найменування та реквізити суб'єкта, який перевіряється**, та у разі проведення перевірки в іншому місці – адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова виїзна/невиїзна перевірка), підстави для проведення перевірки, визначені Кодексом, **дата початку і тривалість** перевірки, **період діяльності**, який буде перевірятися. Наказ про проведення перевірки є дійсним за **наявності підпису керівника** (його заступника або уповноваженої особи) органу ДПС та скріплення відповідною печаткою цього органу.

При організації **документальної планової перевірки** підставою для видання наказу про її проведення є **включення** платника податків до затвердженого Державною податковою службою

України **плану-графіка** документальних планових перевірок, який оприлюднено на офіційному вебпорталі ДПС.

При організації проведення **документальної позапланової** (крім перевірок з **окремих підстав**) перевірки **обґрунтовані пропозиції** щодо необхідності її проведення оформлюються **доповідною запискою (висновком)** за **підписом керівника** відповідного структурного підрозділу, який має інформацію, що може слугувати підставою для проведення документальної позапланової перевірки відповідно до чинного законодавства.

Доповідна записка (висновок) надається **на розгляд керівника** (його заступника або уповноваженої особи) органу ДПС, який приймає рішення про **доцільність проведення** такої перевірки та **визначає підрозділ**, який буде здійснювати (очолювати) цю перевірку, відповідати за її організацію, у тому числі направлення повідомлення до групи Податкового контролю та Інформаційно-аналітичної групи, **координацію дій** залучених до перевірки працівників інших структурних підрозділів та органів ДПС, а також реалізацію матеріалів перевірки.

Для проведення документальної планової та позапланової виїзної перевірки платника податків формується **направлення на перевірку** в одному примірнику **окремо на кожную посадову (службову) особу**, що буде проводити перевірку.

Направлення на проведення документальної планової або позапланової виїзної перевірки **підписується керівником** (його заступником або уповноваженою особою) органу ДПС, який здійснює (очолює) перевірку, та **скріплюється відповідною печаткою** цього органу (у тому числі у разі залучення до перевірки працівників інших органів ДПС).

Факсимільне відтворення підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) органу ДПС на направленні на проведення документальної планової та позапланової виїзної перевірки **не допускається**.

Направлення на проведення перевірки реєструється в органі ДПС, що його виписав, у **Журналі реєстрації** видачі направлень на проведення перевірки посадовим особам органу ДПС. **За відсутності** єдиного територіального розміщення в окремих органах ДПС **допускається ведення кількох журналів** обліку видачі направлень – за відповідними територіями.

У журналі в обов'язковому порядку вказуються **вид перевірки**, підстави для проведення (відповідний підпункт, пункт та стаття Податкового кодексу України), **дата початку і тривалість** (кількість робочих днів або діб (для фактичної перевірки)).

У разі виникнення під час проведення документальної виїзної перевірки необхідності **додаткового залучення працівників** органів ДПС до складу **перевіряючих** направлення на перевірку **оформляються та реєструються** у загальному порядку.

Підставою для додаткового залучення працівників органів ДПС до складу перевіряючих є **доповідна записка** керівника структурного підрозділу органу ДПС, який здійснює (очолює) таку перевірку, **на ім'я керівника** (його заступника або уповноваженої особи) відповідного органу ДПС з викладенням **об'єктивних причин** необхідності **додаткового залучення** до складу перевіряючих інших працівників органу ДПС (значні обсяги операцій, проведених платником податків у періоді, що перевіряється; виникнення інших питань, що належать до компетенції органів ДПС; тривала хвороба або звільнення працівника органу ДПС, які сталися під час проведення перевірки, тощо).

2. Загальні рекомендації щодо методики проведення документальних перевірок

При проведенні документальної перевірки необхідно здійснити **попередню оцінку діяльності платника податку**, а саме:

- здійснити загальний аналіз системи оподаткування, яку застосовує платник податку;
- визначити основні чинники, що впливають на податкові показники платника податку;
- оцінити методику нарахування податкових зобов'язань;
- оцінити існуючу систему господарських відносин з контрагентами.

При плануванні документальної перевірки та постановці завдань членам робочої групи, яка проводить перевірку, здійснюється **визначення предмету перевірки та його окремих аспектів**,

строків перевірки та розподіл обов'язків між працівниками податкової служби, які безпосередньо здійснюють документальну перевірку.

При цьому необхідно впевнитися, що документальною перевіркою будуть охоплені всі аспекти предмету перевірки, у тому числі ті, яким притаманний **найбільший ризик** порушення податкового законодавства. При перевірці найбільш складних аспектів предмету перевірки мають бути задіяні працівники податкової служби, які мають **більш глибокі знання** у відповідній сфері податкового законодавства і **більший досвід**. Це дозволить як зекономити робочий час, витрачений працівниками податкової служби на проведення перевірки, так і більш якісно здійснити перевірку.

При проведенні документальної перевірки необхідно ознайомитися з **особливостями господарських операцій** платника податку та виявити **об'єкти та бази оподаткування**. Корисну інформацію для цілей документальної перевірки дає ознайомлення з системою бухгалтерського обліку та з обліковою політикою.

Потрібно також перевірити правомірність **застосування податкових пільг**, оцінити відповідність податковому законодавству порядку нарахування податкових зобов'язань, який застосовується платником податку.

Джерелами інформації для проведення документальної перевірки можуть бути:

- нормативно-правові акти з питань, які стосуються предмету документальної перевірки;
- наказ про облікову політику (у частині, що стосується предмету документальної перевірки);
- реєстри бухгалтерського обліку та реєстри податкового обліку;
- податкові декларації (розрахунки), фінансова, статистична та інша звітність;
- договори, накази, первинні та інші документи, які стосуються предмету документальної перевірки.

Всі операції, які стосуються предмету перевірки і впливають на податкові зобов'язання з певних податків і зборів, мають бути **підтверджені первинними та іншими документами** та відображені у відповідних реєстрах та видах звітності. При перевірці доходів та витрат платника податків та правильності відображення таких доходів і витрат у фінансовій звітності необхідно враховувати можливість застосування різних методів (підходів), які передбачені стандартами бухгалтерського обліку. Певні методи (підходи) визначаються обліковою політикою кожного платника податків. Відповідно певна господарська операція залежно від обраного платником податків методу (підходу) **може бути відображена у різній сумі** доходів і витрат, що дає можливість отримати різний фінансовий результат. Таким чином, при здійсненні документальної перевірки доходів та витрат необхідно впевнитися, що платник податку керувався саме тими методами (підходами), які визначені обліковою політикою платника податків.

Слід також звернути увагу, що дати виникнення податкових зобов'язань з різних податків і зборів, які відображається у податковому обліку, визначаються згідно з нормами податкового законодавства, і ці норми є, як правило, **різними для різних податків і зборів**.

Перевіряється також повнота і достовірність відображення даних первинних та інших документів **у реєстрах бухгалтерського та податкового обліку**. При виявленні у кількох документах одного виду однакової помилки доцільно перевірити всі інші документи цього ж виду на наявність такої ж помилки, оскільки вона може бути системною і зумовленою неправильним розумінням платником податку певних норм податкового законодавства.

Необхідно також перевірити **точність (правильність) визначення податкових зобов'язань** щодо певних податків і зборів. Перевіряється також правильність заповнення форм податкової звітності та відповідність показників податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності даним, що містяться у реєстрах бухгалтерського та податкового обліку.

Варто також відзначити, що при перевірці податкові періоди (у межах періоду, що перевірявся), операції та/або документи у відповідних періодах можуть бути перевірені або **суцільним порядком, або вибірково**.

Увага!

При оформленні результатів перевірок в акті (довідці) перевірки необхідно чітко визначити, які податкові періоди (у межах періоду, що перевірявся) або які операції та/або документи у відповідних періодах **перевірені суцільним порядком**, а які **вибірково**.

Розділ 5 Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень, затверджені наказом Державної податкової служби України від 25.02.2021 р. № 244

3. Методика проведення документальних перевірок щодо податку на прибуток підприємств

При перевірці дотримання податкового законодавства щодо правильності нарахування та сплати **податку на прибуток підприємств** необхідно дослідити наказ платника про облікову політику та використання платником податків **принципів, методів і процедур** для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності (перевіряється, чи не вплинули можливі помилки платника податків щодо застосування зазначених вище принципів, методів і процедур на правильність нарахування податку на прибуток підприємств).

У ході перевірки досліджується також **кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку**, яку застосовує платник податку (перевіряється, чи не вплинули можливі помилки платника податків щодо застосування кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку на правильність нарахування податку на прибуток підприємств).

При перевірці слід дослідити, чи правильно визначив платник податку доходи та витрати від всіх видів діяльності і чи не було їх заниження (завищення). При цьому враховується, що згідно з п. 8 НП(С)БО 15 «Дохід» дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі **наявності всіх наведених нижче умов**:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Крім того, відповідно до п. 11 НП(С)БО 15 «Дохід» **оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться**:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Необхідно перевірити також, чи **сума річного доходу** платника податку від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за правилами бухгалтерського обліку, **відповідає критеріям**, встановленим розділом III Податкового кодексу України, для прийняття рішення про незастосування **коригувань фінансового результату** до оподаткування на усі **різниці**.

При перевірці складу витрат платника податку необхідно враховувати, що згідно з п. 7 НП(С)БО 16 «Витрати» **витрати визнаються** витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом

певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Крім того, згідно з п. 9 НП(С)БО 16 «Витрати» **не визнаються, зокрема, витратами** й не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Перевірка повинна також дослідити правильність **декларування платником податків різниць**, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (можливе як їх заниження, так і завищення). Приміром, відповідно до п. 138.1 ст. 138 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування **збільшується на такі різниці**:

- 1) на суму нарахованої амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
- 2) на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів та/або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
- 3) на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів та/або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- 4) на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів та/або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

Згідно з п. 138.2 ст. 138 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування **зменшується на такі різниці**:

- 1) на суму розрахованої амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 Податкового кодексу;
- 2) на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів та/або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень статті 138 Податкового кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- 3) на суму дооцінки основних засобів та/або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
- 4) на суму вигід від відновлення корисності основних засобів та/або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Якщо платник податків у періодах, які перевіряються, користувався **пільгами з податку на прибуток підприємств**, то необхідно перевірити правомірність застосування звільнень від оподаткування прибутку.

У періодах, які перевіряються, платник податків міг здійснювати **виплати доходів нерезидентам** із джерелом походження з України. При виплаті таких доходів платник податків у певних випадках повинен був утримати з них та перерахувати до бюджету **податок на доходи нерезидентів**, який є **різновидом податку на прибуток**. Так, відповідно до пп. 141.4.1 ст. 141 Податкового кодексу доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними ст. 141 Податкового кодексу. Для цілей пункту 141.4 ст. 141 Податкового кодексу такими **доходами, зокрема, є**:

- а) проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;

б) дивіденди, які сплачуються резидентом;

в) роялті;

г) фрахт та доходи від інжинірингу;

г) лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами на користь нерезидента - лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди.

У ході перевірки треба дослідити, **чи був фактично утриманий** податок на доходи нерезидентів при виплаті доходів нерезидентам із джерелом походження з України, яка ставка цього податку була застосована, чи правильно відображені відповідні показники у додатку ПН до рядка 23 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств тощо.

При здійсненні перевірки необхідно також дослідити суму податку на прибуток підприємств, яку **задекларував платник податку**, та **своєчасність його сплати**. Якщо перевіркою виявлено помилки, то слід визначити суму заниження або завищення податку на прибуток підприємств з розбивкою загальної суми заниження (завищення) у розрізі відповідних податкових (звітних) періодів, а також докладно описати в акті перевірки допущені платником податку порушення податкового законодавства.

4. Методика проведення документальних перевірок щодо податку на додану вартість

При перевірці дотримання податкового законодавства щодо правильності нарахування та сплати **податку на додану вартість** необхідно дослідити повноту визначення та декларування платником податків **податкових зобов'язань**. У загальному випадку **датою виникнення податкових зобов'язань** з постачання товарів/послуг відповідно до п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу України вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

У ході перевірки досліджується також **кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку**, яку застосовує платник податку (перевіряється, чи не вплинули можливі помилки платника податків щодо застосування кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку на правильність нарахування **податкових зобов'язань** з податку на додану вартість).

Слід врахувати нюанси застосування **бази оподаткування** при нарахуванні податкових зобов'язань з ПДВ. Так, відповідно до п. 188.1 ст. 188 Податкового кодексу України **база оподаткування** операцій з постачання **товарів/послуг** не може бути нижче **ціни придбання** таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання **самостійно виготовлених** товарів/послуг не може бути нижче **звичайних цін**, а база оподаткування операцій з постачання **необоротних активів** не може бути нижче **балансової (залишкової) вартості** за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком:

1) товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;

2) газу, який постачається для потреб населення;

3) електричної енергії, ціна на яку склалася на ринку електричної енергії.

Перевірці підлягає правильність складання **податкових накладних** та **розрахунків коригування** до податкових накладних. Відповідно до п. 201.1 ст. 201 Податкового кодексу на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний **скласти податкову накладну** в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному

законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та **zareєструвати її** в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін.

Згідно з п. 201.7 Податкового кодексу **податкова накладна складається** на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс). Проте з цього правила є винятки. Відповідно до п. 201.4 Податкового кодексу платники податку в разі здійснення **постачання** товарів/послуг, постачання яких має **безперервний або ритмічний характер**:

1) **покупцям - платникам ПДВ** - можуть скласти не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, **зведені податкові накладні** на кожного платника податку, з яким постачання мають такий характер, з урахуванням **усього обсягу постачання** товарів/послуг відповідному платнику **протягом такого місяця**;

2) **покупцям - особам, не зареєстрованим платниками ПДВ**, - можуть скласти не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, **зведену податкову накладну** з урахуванням **всього обсягу** постачання товарів/послуг **таким покупцям**, з якими постачання мають такий характер, **протягом такого місяця**.

При проведенні перевірки також необхідно дослідити питання **правильності застосування ставок ПДВ** у розмірі 0%, 7%, 14% та 20%, а також застосування **податкових пільг** з ПДВ.

Платники податків можуть **помилково не нараховувати податкове зобов'язання з ПДВ** у випадку, коли раніше придбані товари, роботи, послуги, щодо яких при придбанні **був сформований податковий кредит** з ПДВ, надалі починають використовуватися в **негосподарській діяльності або в неоподатковуваних ПДВ операціях**. Так, згідно з п. 198.5 ст. 198 Податкового кодексу платник податку **зобов'язаний нарахувати** податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 Податкового кодексу, та **скласти** не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені цим Кодексом для такої реєстрації, **зведену податкову накладну** за товарами/послугами, необоротними активами придбаними/виготовленими з податком на додану вартість (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, - у разі якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися **в таких операціях**:

- в операціях, що **не є об'єктом оподаткування** відповідно до ст. 196 Податкового кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 Податкового кодексу) або місце постачання яких розташоване за межами митної території України;

- в операціях, **звільнених від оподаткування** відповідно до ст. 197, підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу, міжнародних договорів (угод) (крім випадків проведення операцій, передбачених пп. 197.1.28 Податкового кодексу та операцій, передбачених п. 197.11 Податкового кодексу);

- в операціях, що здійснюються платником податку **в межах балансу платника податку**, у тому числі передача **для невиробничого використання**, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;

- в операціях, що **не є господарською діяльністю** платника податку (крім випадків, передбачених пунктом 189.9 статті 189 Податкового кодексу).

Таким чином, при перевірці правильності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ необхідно дослідити, чи дійсно платник податків у випадках, наведених вище, нараховував податкові зобов'язання зі складанням зведених податкових накладних і реєстрував такі накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені Податковим кодексом.

Дослідженню підлягають також операції, при здійсненні яких особи (у тому числі платники ПДВ) **придбають** у нерезидента або його постійного представництва **послуги, місце постачання** послуг розташоване **на митній території України**. За таких умов відповідно до п. 180.2 ст. 180 Податкового кодексу України **особою**, відповідальною за нарахування та сплату ПДВ до бюджету, є **отримувач послуг**, які надані нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками ПДВ. При цьому згідно з п. 180.3 ст. 180 Податкового кодексу

України особи, зазначені у пункті 180.2 ст. 180 Податкового кодексу України, мають права, виконують обов'язки та несуть відповідальність, передбачену законом, як платники ПДВ.

Отримувач послуг, що постачаються нерезидентами (у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники ПДВ), місце постачання яких розташоване **на митній території України**, відповідно до п. 208.2 ст. 208 Податкового кодексу України має **нараховувати ПДВ за основною ставкою** податку (тобто 20%) на **базу оподаткування**, визначену згідно з п. 190.2 ст. 190 цього Кодексу. **Датою виникнення податкових зобов'язань** за операціями з постачання послуг нерезидентами (у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники ПДВ), місцем надання яких є митна територія України, згідно з п. 187.8 ст. 187 Податкового кодексу України є:

- 1) або **дата списання коштів** з банківського рахунка платника податку в оплату послуг;
- 2) або **дата оформлення документа**, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Отже, при перевірці правильності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ необхідно дослідити всі операції з **придбання** у нерезидента або його постійного представництва **послуг**, **місце постачання** яких розташоване **на митній території України**, і перевірити, чи дійсно були нараховані та відображені у Податковій декларації з податку на додану вартість відповідні податкові зобов'язання з ПДВ.

При проведенні перевірки необхідно також дослідити випадки **ліквідації платником податків основних засобів**, оскільки у цих випадках платник ПДВ може бути зобов'язаний за певних обставин **нараховувати податкове зобов'язання з ПДВ**. Так, відповідно до першого абзацу п. 189.9 ст. 189 Податкового кодексу у разі якщо **основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку**, така ліквідація для цілей оподаткування розглядається як **постачання** таких основних виробничих або невиробничих засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації. Отже, платник ПДВ, який за самостійним рішенням ліквідував об'єкт основних засобів, повинен за результатами такої операції нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ. Проте з цього правила можуть бути винятки. Так, ці положення **не поширюються на випадки**, перелічені у другому абзаці п. 189.9 Податкового кодексу, а саме:

- коли основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням **внаслідок дії обставин непереборної сили**;

- коли ліквідація здійснюється **без згоди платника податку**, у тому числі **в разі викрадення** основних виробничих або невиробничих засобів, що підтверджується відповідно до законодавства;

- коли платник податку подає контролюючому органу відповідний **документ про знищення, розібрання або перетворення** основних виробничих або невиробничих засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони **не можуть використовуватися за первісним призначенням**.

Таким чином, при проведенні перевірки досліджуються випадки ліквідації основних виробничих або невиробничих засобів та правомірність нарахування чи не нарахування податкових зобов'язань у конкретному випадку.

Перевірка повинна також дослідити правильність **відображення платником податків податкових зобов'язань** у Податковій декларації з податку на додану вартість (можливе як їх заниження, так і завищення).

Щодо перевірки правильності формування **податкового кредиту** з податку на додану вартість слід відзначити наступне. У загальному випадку відповідно до п. 198.2 ст. 198.2 Податкового кодексу **датою віднесення сум податку до податкового кредиту** вважається дата тієї події, що відбулася **раніше**:

а) **дата списання коштів** з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

б) **дата отримання платником податку товарів/послуг**.

У п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу встановлено, що для **операцій із ввезення на митну територію України** товарів **датою віднесення сум податку до податкового кредиту** є дата **сплати податку** за податковими зобов'язаннями згідно з пунктом 187.8 статті 187 цього Кодексу (тобто **дата сплати ПДВ до або під час митного оформлення імпортованих товарів**), а

для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України - дата складення платником податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Перевірці підлягає правильність відображення податкового кредиту у бухгалтерському обліку, а також правомірність формування податкового кредиту з урахуванням одержаних податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних. Відповідно до п. 198.3 ст. 198 Податкового кодексу податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- 1) придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг;
- 2) придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті.

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями (тимчасовими, додатковими та іншими видами митних декларацій, за якими сплачуються суми податку до бюджету при ввезенні товарів на митну територію України), іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 Податкового кодексу. Податкові накладні, отримані з Єдиного реєстру податкових накладних, є для отримувача товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту (п. 198.6 Податкового кодексу).

При перевірці необхідно дослідити питання правильності відображення платником податків податкового кредиту у Податковій декларації з податку на додану вартість (можливе як його заниження, так і завищення).

Під час проведення перевірки слід перевірити суму ПДВ, яка згідно поданою платником податків Податковою декларацією з податку на додану вартість підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, та перевірити своєчасність сплати ПДВ. Якщо перевіркою виявлено помилки, то слід визначити суму заниження або завищення податку на додану вартість з розбивкою загальної суми заниження (завищення) у розрізі відповідних податкових (звітних) періодів, а також докладно описати в акті перевірки допущені платником податку порушення податкового законодавства.

5. Методика проведення документальних перевірок щодо акцизного податку

При проведенні перевірки дотримання податкового законодавства щодо правильності нарахування та сплати акцизного податку необхідно дослідити операцій платника податку, які здійснювалися з підакцизними товарами, а також повноту визначення та декларування платником податків податкових зобов'язань з акцизного податку. До підакцизних товарів відповідно до п. 215.1 ст. 215 Податкового кодексу України належать:

- 1) спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- 2) тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну;
- 3) рідини, що використовуються в електронних сигаретах;
- 4) пальне;
- 5) автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- 6) електрична енергія.

При перевірці правильності нарахування і сплати акцизного податку досліджувати операції, які відповідно до ст. 213 Податкового кодексу України є об'єктом оподаткування акцизним податком. До них, зокрема, відносяться операції з:

1. реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

2. **реалізації та/або передачі в межах одного підприємства** підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення **внесків** підакцизними товарами (продукцією) до **статутного капіталу**;

3. **ввезення** підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

4. **реалізації конфіскованих підакцизних товарів** (продукції), підакцизних товарів (продукції), **визнаних безхазяйними**, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

5. **реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження** підакцизних товарів (продукції), що були **ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку**, визначеного законодавством, відповідно до пункту 213.3 статті 213 Податкового кодексу;

6. **обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів** (продукції), що перевищують **встановлені норми втрат** з урахуванням пункту 214.6 статті 214 Податкового кодексу;

7. **реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі** підакцизних товарів.

У ході перевірки правильності нарахування акцизного податку доцільно дослідити, на які дати нараховувалися податкові зобов'язання платником податків. Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є згідно з п. 216.1 ст. 216 Податкового кодексу України дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції), крім випадків, зазначених у ст. 225 та 229 цього Кодексу. При цьому згідно з пп. 14.1.212 Податкового кодексу України **реалізація підакцизних товарів (продукції)** - будь-які операції на митній території України, що передбачають **відвантаження** підакцизних товарів (продукції) згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами з **передачею прав власності або без такої**, за плату (компенсацію) або без такої, незалежно від строків її надання, а також **безоплатного відвантаження товарів**, у тому числі з давальницької сировини, реалізація суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів.

При проведенні перевірки досліджується також **кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку**, яку застосовує платник податку (перевіряється, чи не вплинули можливі помилки платника податків щодо застосування кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку на правильність нарахування акцизного податку).

При перевірці правильності нарахування акцизного податку платниками податку, які **реалізують пальне або спирт етиловий**, слід також враховувати значення терміну «реалізація пального або спирту етилового». Так, у пп. 14.1.212 ст. 14 Податкового кодексу України також встановлено, що **реалізація пального або спирту етилового** для цілей розділу VI «Акцизний податок» цього Кодексу - будь-які операції з **фізичної передачі** (відпуску, відвантаження) пального або спирту етилового з переходом права власності на таке пальне або спирт етиловий чи без такого переходу, за плату (компенсацію) чи без такої плати на митній території України з **акцизного складу/акцизного складу пересувного**:

до акцизного складу;

до акцизного складу пересувного;

для власного споживання чи промислової переробки;

будь-яким іншим особам.

Поняття "**реалізація спирту етилового**" застосовується виключно для суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність з **виробництва спирту етилового**.

Не вважаються реалізацією пального операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України:

у споживчій тарі ємністю до **5 літрів** (включно), крім операцій з реалізації такого пального його виробниками;

при використанні пального суб'єктами господарювання, які не є розпорядниками акцизного складу/акцизного складу пересувного, що передано (відпущено, відвантажено) платником акцизного податку таким суб'єктам господарювання виключно для потреб власного споживання чи промислової переробки.

При проведенні перевірки операцій з реалізації пального необхідно дослідити правильність та своєчасність складання платником податків **акцизних накладних**. Та, згідно з п. 231.1 ст. 231 Податкового кодексу України платник податку при реалізації пального зобов'язаний **скласти в електронній формі акцизну накладну** за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД реалізованого пального та зареєструвати її в Єдиному реєстрі акцизних накладних (далі – ЄРАН) з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи.

В деяких випадках платник податків повинен нарахувати податкове зобов'язання з акцизного податку навіть тоді, коли **не було реалізації підакцизних товарів**, проте відбувалися їх псування, знищення, втрата. Згідно з п. 214.7 ст. 214 Податкового кодексу України **при псуванні, знищенні, втраті підакцизних товарів (продукції)**, крім випадків, передбачених у п. 216.3 ст. 216 Податкового кодексу України (тобто коли платник зміг **документально зафіксувати** та надати контролюючим органам необхідні **докази** того, що відповідний підакцизний товар утрачено внаслідок аварії чи інших форс-мажорних обставин), **базою оподаткування є вартість та обсяги втрачених товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат** згідно з п. 214.6 ст. 214 цього Кодексу.

При цьому слід враховувати, що **датою виникнення податкового зобов'язання щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару (продукції) є дата складання відповідного акта**, що встановлено п. 216.2 ст. 216 Податкового кодексу України. При цьому втраченим вважається товар (продукція), місцезнаходження якого платник податку не може встановити.

Проте при перевірці правильності нарахування акцизного податку необхідно пам'ятати, що в окремих випадках відповідно до п. 216.3 ст. 216 Податкового кодексу України **податкове зобов'язання** щодо втраченого підакцизного товару (продукції) **не виникає**, якщо:

а) платник податку документально зафіксував ці втрати та надав контролюючим органам необхідні докази того, що відповідний підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок **аварії, пожежі, повені чи інших форс-мажорних обставин** і його використання на митній території України є неможливим;

б) підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок **випаровування** в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого товару (продукції) чи з **іншої причини, пов'язаної з природним результатом**. Ця вимога застосовується у разі втрати підакцизних товарів (продукції) **у межах нормативів втрат**, які затверджуються в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

Якщо платник податків у періодах, які перевіряються, користувався **пільгами з акцизного податку**, то необхідно перевірити правомірність застосування таких пільг.

При здійсненні перевірки необхідно також дослідити суму акцизного податку, **яку задекларував платник податку, та своєчасність його сплати**. Якщо перевіркою виявлено помилки, то слід визначити суму заниження або завищення акцизного податку з розбивкою загальної суми заниження (завищення) у розрізі відповідних податкових (звітних) періодів, а також докладно описати в акті перевірки допущені платником податку порушення податкового законодавства.

Питання для самоконтролю:

1. Які дані зазначаються у наказі про проведення документальної перевірки?
2. Хто підписує наказ про проведення документальної перевірки?
3. Чи допускається факсимільне відтворення підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) органу ДПС на направленні на проведення документальної планової та позапланової виїзної перевірки?
4. Як здійснюється попередня оцінка діяльності платника податку при проведенні документальної перевірки?

5. Які джерела інформації можуть використовуватися для проведення документальної перевірки?

6. Чи потрібно при оформленні результатів перевірок в акті (довідці) перевірки зазначати, які податкові періоди (у межах періоду, що перевірявся) перевірені суцільним порядком, а які вибірково?

7. Чому при перевірці дотримання податкового законодавства щодо правильності нарахування та сплати податку на прибуток підприємств необхідно досліджувати наказ платника про облікову політику?

8. Чому при перевірці дотримання податкового законодавства щодо правильності нарахування та сплати податку на прибуток підприємств необхідно досліджувати кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, яку застосовує платник податку?

9. Чому при перевірці дотримання податкового законодавства щодо правильності нарахування та сплати податку на додану вартість необхідно досліджувати правильність формування платником ПДВ податкового кредиту?

Рекомендована література: [2; 7; 8; 14; 15]

ТЕМА 4. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК

Лекція. Оформлення результатів документальних перевірок

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо основних вимог до оформлення документальних перевірок, змісту акта (довідки) документальної перевірки та інших аспектів оформлення результатів документальних перевірок

План лекції

1. Основні вимоги до оформлення документальних перевірок.
2. Зміст акта (довідки) документальної перевірки.
3. Інформативні додатки до акта (довідки) документальної перевірки.
4. Підписання акта (довідки) документальної перевірки, порядок його (її) реєстрації та зберігання.

1. Основні вимоги до оформлення документальних перевірок

При **оформленні результатів документальних перевірок** дотримання законодавства України, які проводяться контролюючими органами (зокрема, податковими органами), доцільно дотримуватися Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727 (далі – Порядок № 727).

Результати документальних перевірок оформлюються у формі **акта** або **довідки** документальної перевірки. У разі встановлення під час перевірки **порушень** складається **акт** документальної перевірки, а у разі **відсутності порушень** - **довідка** документальної перевірки.

Увага!

Акт документальної перевірки - службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки, відображає її результати і є носієм доказової інформації **про виявлені порушення вимог законодавства** з питань державної митної

справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Довідка документальної перевірки - службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки, відображає її результати і є носієм доказової інформації **про невстановлення фактів порушень вимог законодавства** з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Пункт 2 розділу I Порядку № 727

Акт (довідка) документальної перевірки складається у **двох примірниках** та підписується **посадовими особами контролюючого органу**, який проводив перевірку, а також **посадовими особами платника податків** (керівником платника податків або уповноваженою ним особою).

Акт документальної перевірки повинен містити систематизований виклад виявлених під час перевірки **фактів порушень норм законодавства** з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

В **акті** документальної перевірки викладаються **всі суттєві обставини** фінансово-господарської діяльності платника податків, які стосуються **фактів виявлених порушень** законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 4 розділу II Порядку № 727).

Факти виявлених порушень законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, викладаються в акті документальної перевірки **чітко, об'єктивно та повною мірою** з посиланням на **первинні документи, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності**, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, ведення/складання яких передбачено законодавством, або отримані від інших суб'єктів господарювання, органів державної влади, у тому числі іноземних держав, правоохоронних органів, а також податкову інформацію, що підтверджують наявність зазначених фактів.

Акт (довідка) документальної перевірки повинен бути складений **державною мовою** і мати **наскрізну нумерацію** сторінок.

При складанні акта (довідки) на **паперовому носії титульний аркуш** акта (довідки) документальної перевірки друкується **на номерному бланку** контролюючого органу для складання актів документальних перевірок.

Також на **титульному аркуші** акта (довідки) зазначаються інформація про **місцезнаходження контролюючого органу**, який проводив перевірку, номери телефону, телефаксу та адреса електронної пошти.

У разі **необхідності використання** у змісті акта (довідки) документальної перевірки **скорочених назв** і загальноприйнятих **абревіатур** при першому вживанні відповідне словосполучення **зазначається повністю** з одночасною вказівкою **в дужках** його скороченої назви або абревіатури, яка буде використовуватись далі в тексті.

В **акті (довідці)** документальної перевірки, інформативних додатках та інших матеріалах **не допускаються будь-які виправлення** цифрових показників, дат та інших даних (п. 6 розділу II Порядку № 727).

Усі **вартісні показники** відображаються у **національній валюті України**, а показники, виражені в **іноземній валюті**, підлягають відображенню в акті (довідці) документальної перевірки з одночасним зазначенням їх **еквіваленту в національній валюті України** за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на дату проведення фінансово-господарської операції, якщо інше не встановлено законом.

Інформація, що міститься в акті (довідці) документальної перевірки, не підлягає розголошенню посадовими особами контролюючого органу, а також передачі в інші органи, за винятком випадків, передбачених законом.

У разі **неможливості проведення перевірки** складається відповідний акт.

За результатами перевірки дотримання законодавства з питань державної митної справи при проведенні планових документальних перевірок та позапланових перевірок з усіх питань складається окремий акт (довідка) (п. 10 розділу II Порядок № 727).

2. Зміст акта (довідки) документальної перевірки

Акт (довідка) документальної перевірки складається з чотирьох частин: вступної, загальних положень, описової частини та висновку. До акта (довідки) документальної перевірки додаються **інформативні додатки.**

Вступна частина акта (довідки) документальної перевірки повинна містити **такі дані:**

- **місцезнаходження** платника податків чи **місце розташування** об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка, номери телефону, телефаксу та адреса електронної пошти;

- **повне і скорочене** (за наявності) **найменування** платника податків відповідно до установчих документів, **податковий номер** платника податків (код за ЄДРПОУ / реєстраційний (обліковий) номер платника);

- **підстави** для проведення перевірки відповідно до закону;

- інформація про **план (перелік питань) перевірки** платника податків, який є **невід'ємною частиною** акта (довідки) документальної перевірки (у разі проведення перевірок щодо дотримання законодавства з питань державної митної справи - **програму** з переліком питань перевірки);

- **дата видачі та номер направлення / посвідчення** на право проведення документальної виїзної перевірки, **найменування** контролюючого органу, який його виписав, **реквізити наказу** про проведення перевірки. Якщо документальна перевірка здійснюється на підставі **судових рішень** відповідно до підпункту 78.1.11 пункту 78.1 статті 78 глави 8 розділу II Податкового кодексу або частини десятої статті 346 Митного кодексу, зазначаються відповідні обов'язкові реквізити цих рішень;

- інформація про **вручення під підпис** або **надсилання копії наказу** про проведення перевірки, про **ознайомлення під підпис** з направленням(и) / посвідченням на право проведення перевірки (вручення їх копій у випадках, передбачених законом);

- інформація **про відмову** платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) **розписатися у направленні** на проведення перевірки (у разі проведення перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи - у **посвідченні**) та про **факт складання** посадовими особами контролюючого органу **акта**, який засвідчує **факт такої відмови**;

- інформація **про відмову в допуску** посадових осіб контролюючого органу до **проведення перевірки** із зазначенням періодів недопуску та про складені **акти, що засвідчують такі факти**, із зазначенням пояснень та заявлених причин відмови;

- інформація про **підписання (отримання) або відмову у підписанні (отриманні) актів**, що засвідчують **факт відмови у допуску** до проведення перевірки (складених посадовими особами контролюючого органу) та/або наданні **письмових пояснень** платником податків до зазначених актів (при складенні актів, які засвідчують **факт відмови у допуску**, відповідно до вимог статті 81 Податкового кодексу - наводиться також **інформація про складення відповідних актів**, що засвідчують такі факти);

- **посади, назва структурного підрозділу, найменування** контролюючого органу, звання, **прізвища, імена, по батькові** посадових осіб, що проводили перевірку;

- **вид перевірки** (документальна планова або позапланова, виїзна або невиїзна перевірка);

- **період, за який проводилася документальна перевірка** діяльності платника податків. У разі невідповідності періоду, за який перевіряються питання дотримання валютного та іншого законодавства, сплати **єдиного внеску** такий період зазначається **окремо**;

- інформація про **надсилання (вручення) платнику податків повідомлення** про проведення документальної перевірки (у випадках, передбачених законом);

- інформація про **наявність журналу реєстрації перевірок** платника податків та вчинення в ньому **запису** про проведення перевірки;

- **прізвище, ім'я, по батькові керівника платника податків** або інших посадових чи уповноважених осіб платника податків, що представляють його інтереси у встановленому законом порядку, з відома та/або у присутності яких проведено перевірку;

- інформація про **останню попередню документальну планову перевірку** (документальну позапланову перевірку з усіх питань) із зазначенням найменування контролюючого органу, що проводив перевірку, **дати та номери акта перевірки, періоду перевірки** (встановлені порушення та вжиті заходи щодо усунення виявлених недоліків). Аналогічно наводиться **інформація про інші перевірки**, результати яких впливають на проведення та висновки цієї перевірки.

Відповідно до пункту 3 розділу III Порядку № 727 **загальні положення акта (довідки)** документальної планової перевірки (відповідні додатки до загальних положень) повинні містити **такі дані**:

1) **строк проведення** документальної перевірки (дату початку та дату закінчення перевірки) із зазначенням (у разі наявності):

- строку **продовження або перенесення** строків проведення документальної перевірки;
- строку **зупинення** документальної перевірки.

При цьому зазначаються реквізити наказів контролюючого органу про зупинення, продовження або перенесення строків її проведення (у разі їх складання).

2) інформація про **посадових осіб платника податків, керівника** та/або осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність за період, що перевіряється, із зазначенням **розпорядчих документів про призначення та звільнення** із займаної посади;

3) **дані про реєстрацію (перереєстрацію) платника податків**, дані про взяття на облік в контролюючих органах, **реєстраційні дані**, в тому числі платника податку на додану вартість (далі - ПДВ), єдиного податку, єдиного внеску, **код основного виду економічної діяльності** (для постійних представництв або представництв нерезидентів додатково зазначити **основний вид діяльності нерезидента** - головної компанії);

4) **перелік відокремлених підрозділів**, а також об'єктів, пов'язаних із оподаткуванням, у тому числі із зазначенням тих, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність;

5) інформація про **види діяльності, які здійснював платник податків** за період, що перевірявся, та види діяльності, що потребували отримання **дозволів, ліцензій, патентів, свідоцтв** на право здійснення таких видів діяльності (номер і дата їх видачі, найменування органу, що їх видав, строк (термін) їх дії);

6) інформація **про дебіторську (кредиторську) заборгованість**, операції з векселями та цінними паперами;

7) дані про **розмір статутного капіталу, засновників** (для постійних представництв або представництв нерезидентів зазначити повну назву та країну нерезидента - головної компанії), **розмір їх внесків** до статутного капіталу, форму внесення (у разі необхідності), а також **код за ЄДРПОУ, реєстраційний номер облікової картки платника податків** або серія (за наявності) та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті), **реєстраційний (обліковий) номер** (для постійних представництв або представництв нерезидентів);

8) інформація про те, чи є платник податків **засновником (учасником)**, акціонером інших платників податків;

9) дані про **наявність рахунків у банках** та інших фінансових установах із зазначенням інформації щодо надання повідомлення про їх відкриття (закриття); про **ліцензії** Національного банку України, якщо їх отримання передбачено законом;

10) інформація про **документи, які використані при перевірці**, згруповані за типами (вказати період охоплення їх перевіркою та **метод - суцільний, вибірковий**);

11) інформація про **запити**, які у разі необхідності **надані (надіслані)** посадовим особам платника податків (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі) щодо **надання** для проведення перевірки **документів (копій документів), пояснень, довідок**, інформації тощо.

Такі **запити підписуються посадовими особами**, що проводять перевірку, та **вручаються платнику податків** (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі) **під підпис**. У разі **неможливості вручити запит** безпосередньо посадовим особам платника податків (керівнику платника податків або уповноваженій(им) ним особі(ам)) такі запити можуть бути **підписані керівником контролюючого органу** (його заступником або уповноваженою особою) та **надіслані платнику податків** у порядку, встановленому статтею 42 глави 1 розділу II Податкового кодексу;

12) інформація про **складені акти про ненадання** у визначений у запиті строк (відмови від надання) або **надання не в повному обсязі документів (їх копій)**, пояснень, довідок та інформації, **акти відмови** керівника платника податків або уповноваженої ним особи **від підписання** зазначених актів.

Акти, що засвідчують такі факти, складаються у **довільній формі** із зазначенням посади, прізвища, імені, по батькові керівника платника податків або уповноваженої ним особи та **переліку ненаданих документів**, а також **причин відмови** в їх наданні;

13) інформація про **прийняті рішення** контролюючим органом щодо **продовження строку надання документів (їх копій)** за письмовою заявою керівника платника податків або уповноваженої ним особи;

14) інформація про **оформлення актів** довільної форми про **передачу документів**, що містять **комерційну таємницю або є конфіденційними**, для **огляду, вивчення та їх повернення**, підписані посадовими особами контролюючого органу та уповноваженими особами суб'єктів господарювання (у разі складання);

15) інформація про **направлення запитів** на проведення **зустрічних звірок**, запитів до інших органів державної влади, до страхових компаній та банківських установ, **запитів до уповноважених органів іноземних країн** тощо (у разі їх направлення). Також в акті (довідці) документальної перевірки відображаються **інформація, отримана на запити**, та **результати** проведення зустрічних звірок;

16) інформація про **проведені платником податків** під час здійснення перевірки **інвентаризації** його основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі **зняття залишків** товарно-матеріальних цінностей, готівки, а також інформація щодо **інвентаризації документів, розрахунків** (у разі її проведення);

17) інформація про проведений **аналіз фінансово-господарської діяльності** платника податків (у разі його здійснення);

18) **загальні положення акта (довідки)** документальної позапланової перевірки повинні містити дані, передбачені цим пунктом 3 розділу III Порядку № 727, залежно від питань, що підлягали перевірці. Інформація, передбачена у підпунктах 11-16 пункту 3 розділу III Порядку № 727, може зазначатись у загальних положеннях або в описовій частині акта (довідки) перевірки (у разі необхідності її використання для обґрунтування виявлених порушень).

Згідно з пунктом 4 розділу III Порядку № 727 **описова частина** акта (довідки) документальної перевірки складається **таким чином**:

1) **результати документальної перевірки** дотримання податкового законодавства **групується за окремими видами податків, зборів** відповідно до затвердженого плану (переліку питань) перевірки. У цій частині акта (довідки) документальної перевірки відображаються **задекларовані платником податків у податковій та іншій звітності показники**, результати перевірки цих показників та робиться відповідний запис щодо **встановлення або невстановлення порушень**. При цьому до акта (довідки) документальної перевірки у разі необхідності **додаються відповідні аналітичні таблиці**. Крім того, наводяться дані про наявність та результати **перевірки пільг**, наданих відповідно до законів (код пільги, на яку суму і на який податок, збір отримано пільги з розбивкою за роками в межах звітних періодів, що перевіряються);

2) у разі **встановлення перевіркою порушень** податкового законодавства за кожним відображеним в акті документальної перевірки фактом порушення **необхідно**:

- **викласти зміст порушення** з посиланням на **конкретні пункти і статті** законодавчих актів (міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування), що порушені платником податків, **зазначити період** (календарний день, місяць, квартал, півріччя, три квартали, рік) фінансово-господарської діяльності платника податків та **господарську операцію**, при здійсненні якої **вчинено це порушення**;

- **викласти зміст порушень** (у разі їх встановлення), в тому числі щодо правильності та повноти **визначення фінансового результату до оподаткування** згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, **своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків та зборів**, виконання законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

- зазначити **первинні документи**, на підставі яких **вчинено записи** у податковому та бухгалтерському обліку, навести **реєстри** бухгалтерського обліку, **кореспонденцію рахунків** операцій та **інші документи**, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, зборів, та докази, що **підтверджують наявність факта порушення**;

- у разі **відсутності первинних документів**, документів податкового або бухгалтерського обліку, інших документів, що підтверджують факт порушення, або у разі **ненадання їх для перевірки** - зазначити **перелік** цих документів;

- у разі **отримання** під час перевірки **копій документів**, які підтверджують факт **виявленого порушення**, про це робиться **запис** із відображенням підстав для їх отримання, а також **переліку цих документів**;

- у разі **відмови посадових осіб** платника податків (керівника платника податків або уповноважених ним осіб) **надати документи** та/або **копії документів** посадовій особі контролюючого органу така особа складає **акт у довільній формі**, що засвідчує **факт відмови**, із зазначенням посади, прізвища, імені, по батькові **посадової особи платника податків**, уповноваженої здійснювати від його імені юридичні дії, та **переліку документів (копій документів)**, які йому запропоновано подати, факт складання такого акта **відображається в акті (довідці)** документальної перевірки;

- у разі **надання** посадовими особами платника податків (керівником платника податків або уповноваженою ним особою) посадовим особам контролюючого органу **письмових пояснень** щодо встановлених порушень податкового законодавства та/або **причин ненадання** первинних та інших документів, що підтверджують встановлені порушення, або їх копій **факти надання таких пояснень** необхідно відобразити в **акті документальної перевірки**;

3) виявлені факти **однотипних порушень** та порушень, які **повторюються**, групуються у **відомості або таблиці**, що додаються до акта документальної перевірки. Зазначені відомості або таблиці повинні містити **повний перелік однотипних порушень** податкового законодавства із зазначенням **звітного періоду**, до якого вони належать (назва, дата і номер документа, відповідно до якого здійснено операцію, суть операції). Зазначені **додатки** повинні бути **підписані** посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, а також посадовими особами платника податків (керівником платника податків або уповноваженою ним особою);

4) **результати документальної перевірки** з питань дотримання вимог **валютного законодавства**, законодавства у сфері запобігання та протидії **легалізації (відмиванню) доходів**, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму чи фінансуванню **розповсюдження зброї масового знищення** та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, **оформляються аналогічно** результатам перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства;

5) у разі **встановлення порушення** у сфері **зовнішньоекономічної діяльності** необхідно відобразити **такі відомості: номер, дату зовнішньоекономічного договору (контракта) та його суму**; у разі реєстрації договору (контракта) у центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, - **номер та дату його реєстрації; країну нерезидента**, який є стороною зовнішньоекономічного договору (контракта); найменування

фінансової установи нерезидента, через яку здійснюються розрахунки за договором (контрактом), найменування **фінансової установи резидента**, через яку здійснюються розрахунки за договором (контрактом); **номенклатуру товарів** договору (контракта) згідно з кодами Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності; суму **простроченої заборгованості**, що виникла при виконанні договору (контракта);

б) **результати документальної перевірки** щодо дотримання вимог законодавства про збір та ведення обліку **єдиного внеску** оформляються **аналогічно** результатам перевірки дотримання вимог податкового законодавства.

При цьому **обов'язковому дослідженню** та відображенню в акті (довідці) документальної перевірки підлягають питання, визначені **програмою перевірки**, зокрема такі питання:

- **ведення первинних документів** про нарахування, обчислення та сплату єдиного внеску;
- достовірність та повнота відображення у **звітності сум**, на які **нараховується** та з яких **утримується** єдиний внесок;

- **правильність** нарахування та утримання єдиного внеску;

- **повнота сплати єдиного внеску (авансових платежів)** одночасно з виплатою сум заробітної плати (доходу), на суми якої (якого) нараховується єдиний внесок. Результати перевірки щодо сплати суми єдиного внеску (авансових платежів) одночасно з виплатою сум заробітної плати (доходу), на суми якої нараховується єдиний внесок, оформляються **в таблиці окремим додатком**, який додається до акта (довідки) перевірки;

- виявлені **факти порушень банківськими установами** встановленого порядку перерахування коштів для сплати сум єдиного внеску.

7) в акті (довідці) документальної перевірки відображається інформація щодо **наявності контрольованих операцій** та повноти їх відображення у поданій платником звітності.

Відповідно до пункту 5 розділу III Порядку № 727 **висновок акта (довідки)** документальної перевірки складається **таким чином**:

1) зазначається **опис виявлених перевіркою порушень** законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, з **посиланням на підпункти, пункти, статті** законодавчих актів або загальний висновок **щодо відсутності** таких порушень;

2) **інформація щодо виявлених порушень** податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, відображається у **національній валюті України** у розрізі податків та зборів, єдиного внеску з **розбивкою за роками та податковими (звітними) періодами** у межах періоду, що перевіряється. Виявлені порушення валютного законодавства відображаються у **розрізі зовнішньоекономічних договорів (контрактів)**. **Виявлені порушення** подання звітів про контрольовані операції та/або повноти відображення в них таких операцій відображаються **в розрізі звітів та/або звітних періодів**;

3) інформація щодо виявлених порушень законодавства з питань державної **митної справи** відображається у розрізі видів **митних платежів** у національній валюті України;

4) в **акті** документальної перевірки **не допускається** визначення **виду і розміру** штрафних (фінансових) санкцій за встановлені порушення;

5) відображається **кількість складених примірників акта (довідки)** документальної перевірки та **відмітка про вручення (надсилання)** одного примірника платнику податків (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі).

3. Інформативні додатки до акта (довідки) документальної перевірки

Згідно з пунктом 1 розділу IV Порядку № 727 залежно від фінансово-господарської діяльності платника податків та результатів перевірки **до інформативних додатків, зокрема, належать**:

- **затверджений керівником** (заступником керівника або уповноваженою особою) контролюючого органу та підписаний начальником відділу (управління) працівника, що очолює перевірку, **план (перелік питань) перевірки** платника податків (при проведенні перевірок щодо

дотримання законодавства з питань державної митної справи - програма з переліком питань перевірки, затверджена наказом контролюючого органу про призначення перевірки);

- **відомості або таблиці**, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, що повторюються;

- **розрахунок донарахованих сум** митних платежів, відображених у національній валюті України в розрізі митних декларацій;

- **розрахунок податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування, зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податку на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість та штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)** з наведенням в ньому дати та номера декларації (уточнюючого розрахунку) або звіту, відповідного звітнього періоду, щодо якого здійснюється розрахунок податкового (грошового) зобов'язання, бюджетного відшкодування, від'ємних значень об'єктів оподаткування, а також іншої інформації, необхідної для визначення грошового зобов'язання (крім перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи);

- **розрахунок донарахованих сум єдиного внеску** в розрізі застрахованих осіб, а також розрахунок фінансових санкцій (штрафів та пені);

- **пояснення, зауваження або заперечення посадових осіб платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) щодо виявлених порушень або з інших питань**, що виникли під час перевірки, в тому числі щодо дій (бездіяльності) посадових осіб контролюючого органу, що проводили документальну перевірку;

- **акт відмови керівника платника податків або уповноваженої ним особи поставити свій підпис** у посвідченні/направленні на право проведення перевірки;

- **акт відмови в допуску** до проведення перевірки посадових осіб контролюючого органу;

- **акт відмови керівника платника податків або уповноваженої ним особи від підписання (отримання) акта**, що засвідчує факт відмови у допуску до проведення перевірки, та/або надання письмових пояснень платником податків;

- **запити**, надані (надіслані) посадовим особам платника податків (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі) щодо надання окремих документів (копій документів), пояснень, довідок, інформації тощо, які необхідні для проведення перевірки;

- **акт про ненадання платником податків документів (їх копій)**, пояснень, довідок, інформації тощо, які необхідні для проведення перевірки у визначений у запиті строк (у разі його складання), **акт відмови від надання** або надання не в повному обсязі документів (їх копій), пояснень, довідок та інформації;

- **інші матеріали**, що підтверджують наявність або відсутність фактів порушень законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

- **матеріали зустрічних звірок, реєстри**, в яких зазначається інформація про надіслані запити на їх проведення до інших контролюючих органів, та отримані відповіді;

- **оригінали** або завірені в установленому законодавством порядку копії документів, що підтверджують наявність або відсутність фактів порушень законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у разі їх отримання;

- **опис** отриманих копій документів;

- **дані про виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів)** (експортних, імпорتنих, бартерних, з переробки давальницької сировини на території України та за її межами тощо);

- **копії матеріалів** (описи, відомості, протоколи) про результати проведеної платником податків інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів тощо;

- **документи**, що підтверджують вилучення документів (їх копій), якщо вилучення мало місце, у випадках та в порядку, передбачених законом;

- **інші матеріали**, що мають значення для прийняття податкового повідомлення-рішення (вимоги про сплату боргу (недоїмки) зі сплати єдиного внеску, а також рішень про застосування штрафних санкцій) та вжиття інших заходів за результатами перевірки.

Усі додатки, які складені під час перевірки та містять інформацію про діяльність платника податку (крім додатків, що містять інформацію службового характеру, аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків та про опрацювання встановлених ризикових операцій, матеріали зустрічних звірок), відомості або таблиці, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, **підписуються посадовими особами контролюючого органу**, які здійснили перевірку, та **платником податків** (керівником платника податків або уповноваженою ним особою) та додаються до двох примірників акта (довідки) документальної перевірки та є його (її) невід'ємною частиною.

Додатки, що містять інформацію з **обмеженим доступом**, службового характеру, аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків та опрацювання встановлених **ризикових операцій**, матеріали зустрічних звірок додаються лише до примірника акта (довідки) документальної перевірки, який **залишається в контролюючому органі**.

До акта (довідки) документальної позапланової перевірки, документальної невиїзної перевірки додаються **інформативні додатки** залежно від питань, що підлягали перевірці.

4. Підписання акта (довідки) документальної перевірки, порядок його (її) реєстрації та зберігання

До підписання акта (довідки) документальної перевірки **враховуються пояснення** (у разі наявності), надані посадовими особами платника податків (керівником платника податків або уповноваженою ним особою) під час перевірки.

У разі **виникнення спірних питань** та/або **надання заперечень**, додаткових документів щодо встановлених перевіркою порушень такі питання та заперечення можуть бути винесені на розгляд **постійних комісій із розгляду спірних питань** при відповідних контролюючих органах.

Акт (довідка) документальної перевірки складається у **двох примірниках**, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється в контролюючому органі **протягом 5 робочих днів** з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які **мають філії** та/або застосовують **консолідовану сплату** та у випадках проведення документальних перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи, - **протягом 10 робочих днів**), з дотриманням визначених у пункті 5 розділу V Порядку № 727 вимог щодо реєстрації актів документальних перевірок. При цьому **строк складення акта (довідки)** документальної перевірки **не зараховується до строку** проведення перевірки, встановленого Податковим кодексом та Митним кодексом.

Акт (довідка) документальної перевірки після його (її) **реєстрації** надається **платнику податків** (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі), який зобов'язаний його **підписати**.

У разі **відмови** посадових осіб платника податків (керівника платника податків або уповноваженою ним особи) **від підписання акта (довідки)** документальної перевірки посадовими особами контролюючого органу складається **відповідний акт**, що засвідчує **факт такої відмови**, про що ставиться **відмітка в акті (довідці)** документальної перевірки.

Відмова платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) **від підписання акта** документальної перевірки або отримання його примірника **не звільняє платника податків** від обов'язку **сплатити** визначені контролюючим органом за результатами перевірки **грошові зобов'язання**.

При цьому в **акті про відмову від підписання акта (довідки)** документальної перевірки ставиться **відмітка про ознайомлення (відмову від ознайомлення)** платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) **зі змістом акта (довідки)** документальної перевірки, а також про ознайомлення з наслідками такої відмови. **Акт відмови від підписання акта (довідки)** документальної перевірки в день його складання **реєструється у окремому спеціальному журналі** реєстрації актів контролюючого органу в порядку, визначеному пунктом 5 розділу V Порядку № 727.

Один примірник акта (довідки) документальної перевірки з відповідними додатками у день його підписання або відмови від підписання **вручається (надсилається)** платнику податків (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі).

У разі відмови платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) **від отримання примірника акта (довідки)** документальної перевірки або **неможливості його вручення** та підписання у зв'язку з відсутністю платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) за місцезнаходженням такий **акт (довідка) надсилається платнику податків** у порядку, визначеному статтею 58 глави 4 розділу II Податкового кодексу для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. У таких випадках контролюючим органом складається відповідний акт.

Реєстрація актів (довідок) документальних перевірок здійснюється в **єдиному журналі реєстрації актів (довідок) перевірок**, який ведеться структурним підрозділом, до функцій якого належить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції контролюючого органу.

При цьому в **акті (довідці)** документальної перевірки **на першому аркуші** у верхньому лівому куті зазначаються **дата реєстрації акта (довідки)** документальної перевірки та **номер акта (довідки)** документальної перевірки, який складається з **порядкового номера** з єдиного журналу реєстрації актів (довідок) перевірок, **коду структурного підрозділу**, відповідального за проведення перевірки, **коду за ЄДРПОУ** або реєстраційного (облікового) номера платника податків.

Акти про відмову від підписання акта (довідки) документальної перевірки, про відмову посадових осіб платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) **від отримання** примірника акта (довідки) документальної перевірки або **неможливості його (її) вручення та підписання** у зв'язку з відсутністю платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) за місцезнаходженням та **інші акти** (крім актів та довідок документальних перевірок), складання яких передбачено цим Порядком, реєструються у **єдиному спеціальному журналі реєстрації актів**. Ведення такого журналу та реєстрація в ньому актів здійснюються у порядку, передбаченому абзацами першим та другим пункту 5 розділу V Порядку № 727.

У разі незгоди платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) з **висновками документальної перевірки** чи фактами і даними, **викладеними в акті (довідці)** документальної перевірки, вони мають право **подати свої заперечення та/або додаткові документи** в порядку, визначеному Податковим кодексом та Митним кодексом, до контролюючого органу, який проводив перевірку **протягом 5 робочих днів** з дня, наступного за **днем отримання** (при проведенні документальної перевірки дотримання законодавства з питань державної митної справи - **протягом 5 робочих днів** з дня отримання) акта (довідки) документальної перевірки, які у разі їх подання стануть невід'ємною частиною (додатком) до акта (довідки) документальної перевірки.

Такі **заперечення та/або додаткові документи розглядаються** контролюючим органом **протягом 7 робочих днів** (для перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи - **протягом п'яти робочих днів**), що настають за днем їх отримання (днем завершення документальної перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у запереченнях та/або додаткових документах), та **платнику податків надсилається відповідь** у порядку, визначеному статтею 58 глави 4 розділу II Податкового кодексу для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. **Заперечення та/або додаткові документи** можуть бути винесені на розгляд передбачених пунктом 1 розділу V Порядку № 727 **постійних комісій** при відповідних контролюючих органах.

Платник податку (керівник платника податків або уповноважена ним особа) **має право брати участь у розгляді заперечень** та/або додаткових документів, про що такий платник податків зазначає у запереченнях та/або листі про надання додаткових документів у порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 глави 1 розділу II Податкового кодексу. У разі якщо платник податку **виявив бажання взяти участь** у розгляді його заперечень до акта (довідки) та/або додаткових документів, зазначивши про це **в запереченні та/або листі** про надання додаткових документів у порядку, визначеному Податковим кодексом, контролюючий орган **зобов'язаний повідомити** такого платника податку про **місце і час проведення розгляду**. Таке повідомлення

надсилається платнику податків **не пізніше наступного робочого дня** з дня отримання від нього **заперечень та/або листа** про надання додаткових документів у порядку, визначеному Податковим кодексом та Митним кодексом, але **не пізніше ніж за чотири робочих дні** (для перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи - не пізніше ніж за **два робочих дні**) до дня їх розгляду. Повідомлення має бути надіслано у порядку, встановленому статтею 42 глави 1 розділу II Податкового кодексу.

Участь керівника (його заступника або уповноваженої особи) відповідного контролюючого органу (або уповноваженого ним представника) у **розгляді заперечень** платника податків до акта (довідки) документальної перевірки та/або додаткових документів є **обов'язковою**.

За результатами розгляду заперечень та/або додаткових документів складається **висновок**, у якому зазначаються наведені в акті (довідці) документальної перевірки висновки, факти та дані, щодо яких надано заперечення та/або додаткові документи платником податків, **короткий зміст заперечень**, перелік документів та їх зміст наводиться **обґрунтування позиції контролюючого органу** стосовно кожного питання, порушеного в запереченнях та/або додаткових документах, та **підбиваються підсумки** щодо обґрунтованості заперечень та/або можливості врахування додаткових документів.

Висновок підписується посадовими особами контролюючих органів, що проводили перевірку, їх безпосередніми керівниками, а також іншими посадовими особами контролюючих органів, які були залучені до розгляду заперечень та/або додаткових документів, та **затверджується керівником контролюючого органу** (його заступником або уповноваженою особою).

Висновок у день його затвердження реєструється в журналі реєстрації висновків, складених за результатами розгляду заперечень та/або додаткових документів платника податків до акта (довідки) документальної перевірки (далі - Журнал реєстрації висновків) контролюючого органу, що ведеться структурним підрозділом, до функцій якого належить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції контролюючого органу. **Номер висновку** складається з **порядкового номера** у Журналі реєстрації висновків, **номера акта (довідки)** документальної перевірки та **коду структурного підрозділу**, відповідального за розгляд заперечень.

Зазначений висновок є **складовою частиною (додатком)** матеріалів документальної перевірки, які залишаються в контролюючому органі, та **враховується** керівником контролюючого органу (його заступником або уповноваженою особою), при їх розгляді і **прийнятті податкового повідомлення-рішення**.

На підставі висновку складається **обґрунтована письмова відповідь** щодо результатів розгляду заперечень та/або додаткових документів, яка підписується керівником контролюючого органу (його заступником або уповноваженою особою), та **надсилається платнику податків у порядку, встановленому абзацом другим цього пункту 6 розділу V Порядку № 727**.

Один примірник акта (довідки) документальної перевірки та інших матеріалів перевірки **зберігається в контролюючому органі**, який здійснював перевірку.

До **примірника акта (довідки)** документальної перевірки, що зберігається в контролюючому органі, **додаються документи**, що підтверджують факт надсилання (вручення) акта (довідки) документальної перевірки адресату.

Строк зберігання актів (довідок) та інших матеріалів документальних перевірок у контролюючих органах **становить 5 років** (у разі оскарження результатів перевірки строк збільшується (за потреби)).

Питання для самоконтролю:

1. Яким документом оформлюються результати документальних перевірок, якщо при перевірках виявлені порушення вимог законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи?

2. Яким документом оформлюються результати документальних перевірок, якщо при перевірках не встановлено порушення вимог законодавства з питань державної митної справи,

податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи?

4. Дайте визначення терміну «акт документальної перевірки».

5. Дайте визначення терміну «довідка документальної перевірки».

6. Що належить до інформативних додатків, які складаються при проведенні документальної перевірки?

7. У скількох примірниках складається Акт документальної перевірки?

8. Чи звільняє відмова платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) від підписання акта документальної перевірки від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання?

9. Чи звільняє відмова платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) від отримання примірника акта документальної перевірки від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання?

Рекомендована література: [1; 2; 7; 8; 14; 15; 19]

ТЕМА 5. ДОКУМЕНТАЛЬНА ПЕРЕВІРКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Лекція. Документальна перевірка основних засобів та нематеріальних активів

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо документальної перевірки основних засобів та нематеріальних активів

План лекції

1. Документальна перевірка основних засобів.
2. Документальна перевірка нематеріальних активів.

1. Документальна перевірка основних засобів

У ході документальної перевірки основних засобів досліджується відповідність об'єктів, які класифікуються у бухгалтерському обліку підприємства як основні засоби, визначенню таких активів, яке наведено у п. 4 НП(С)БО 7 «Основні засоби»: **основні засоби** - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких **більше одного року** (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Відповідно до п. 5 НП(С)БО 7 «Основні засоби» для цілей бухгалтерського обліку основні засоби можна поділити на такі **дві групи**:

- перша група - до складу цієї групи належать земельні ділянки, будівлі, машини та обладнання тощо. Такі об'єкти відображаються на **рахунку 10 «Основні засоби»**;

- друга група - інші необоротні матеріальні активи. До складу цієї групи належать бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди тощо. Ці об'єкти відображаються на **рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»**.

Звернемо увагу на те, що згідно з пп. 5.2 п. 5 НП(С)БО 7 підприємства можуть установлювати **вартісні ознаки предметів**, що входять до складу **малоцінних необоротних матеріальних активів**. Для обліку таких активів призначено **субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»**. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, підприємство встановлює в **наказі про облікову політику**. Оскільки у податковому обліку відповідно до пп. 14.1.138 ст. 14 Податкового кодексу України до основних засобів **не відносяться** матеріальні активи, вартість яких **не перевищує 20000 гривень**, то і в бухгалтерському (фінансовому) обліку підприємства досить часто встановлюють в наказі

про облікову політику, що до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, які відображаються на субрахунку 112, відносяться матеріальні активи, вартість яких **не перевищує 20000 гривень**.

Підприємства у розпорядчому документі про облікову політику наводять принципи, методи і процедури, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант. Таким чином, у ході перевірки доцільно дослідити, чи визначило підприємство у **наказі про облікову політику вартісні ознаки предметів**, що входять до складу **малоцінних необоротних матеріальних активів**, і чи дійсно такі вартісні ознаки фактично використовуються підприємством.

Увага!

Малоцінні необоротні матеріальні активи, які відображаються на субрахунку 112 і вартість яких не перевищує 20000 гривень, у податковому обліку не вважаються основними засобами, оскільки вони не відповідають вартісному критерію, установленому у пп. 14.1.138 ст. 14 Податкового кодексу для основних засобів. Такі активи у податковому обліку належать до інших необоротних активів, і відповідно до пп. 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 цього Кодексу вони належать до групи 11 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Особливістю об'єктів, які належать до цієї групи, є те, що для них Податковим кодексом не встановлено мінімально допустимих строків корисного використання (амортизації).

При проведенні перевірки досліджується правильність формування первісної вартості основних засобів. **Первісна вартість** - це історична (фактична) собівартість **необоротних активів** у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. При цьому **справедлива вартість** - це сума, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Відповідно до п. 8 НП(С)БО 7 **первісна вартість об'єкта основних засобів** складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які **включаються до собівартості кваліфікаційних активів** відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

При проведенні перевірки необхідно звернути увагу на основні засоби, придбані у нерезидентів за **іноземну валюту** та **імпортовані в Україну**. Первісну вартість таких основних засобів формують з урахуванням п. 8 НП(С)БО 7 "Основні засоби" і НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", а саме відображають у грошовій одиниці України залежно від того, **яка подія була першою**:

- якщо першим було **отримання основних засобів**, то орієнтуються на курс НБУ на дату оприбуткування основних засобів;
- якщо першим було **перерахування передоплати**, то беруть курс НБУ на дату сплати авансу, запам'ятовують його і вже за ним надалі прибуткують ввезені основні засоби.

У ході перевірки формування первісної вартості основних засобів доцільно також звернути увагу на порядок відображення в бухгалтерському обліку окремих витрат покупця, а саме:

1) **акцизний податок**, якщо імпортуються підакцизні основні засоби. Його включають до первісної вартості основних засобів як непрямий податок, що не відшкодовується підприємству (п. 8 НП(С)БО 7);

2) **витрати на страхування при купівлі основних засобів**. У переліку витрат, що становлять первісну вартість об'єктів основних засобів, зазначені й витрати зі **страхування ризиків доставки** основних засобів (п. 8 НП(С)БО 7). Це означає, що такі витрати в момент їх визнання капіталізуються в бухгалтерському обліку покупця (накопичуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і включаються до складу первісної вартості основних засобів). Проте при купівлі основних засобів у підприємства можуть виникнути **страхові витрати іншого роду** - наприклад, зі страхування об'єкта, що придбавається, від пожежі, стихійних лих чи настання інших можливих ризиків. Ці страхові платежі не збільшують первісну вартість майна, що придбавається. Тому їх суму залежно від виконуваних об'єктами функцій уключаємо до складу витрат відповідних поточних періодів (загальновиробничих витрат, адміністративних витрат тощо), про що сказано у листі Міністерства фінансів України від 21.07.2004 р. № 31-17310-01-29/13178;

3) **винагорода посередникам**. Витрати підприємства на виплату винагороди посереднику (брокеру, комісіонеру, агенту тощо) за послуги при купівлі основних засобів за договорами доручення (комісії тощо) до первісної вартості цих основних засобів **не включаються**, оскільки такі витрати не згадуються в переліку, наведеному в п. 8 НП(С)БО 7. Суми, що належать посередникам, відносяться до складу витрат звітного періоду;

4) **Оплата за поручительство**. Винагороду поручителю (за аналогією з витратами на оплату посередників) до первісної вартості основних засобів **не включають**, оскільки такі витрати не згадуються в переліку, наведеному в п. 8 НП(С)БО 7 (отже, вони відносяться до складу витрат звітного періоду).

У ході перевірки досліджується наявність та правильність ведення затверджених наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352 (далі - Наказ № 352) типових форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, а саме:

ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів"

ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів"

ОЗ-3 "Акт списання основних засобів"

ОЗ-4 "Акт на списання автотранспортних засобів"

ОЗ-5 "Акт № __ про установку, пуск та демонтаж будівельної машини"

ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів"

ОЗ-7 "Опис інвентарних карток по обліку основних засобів"

ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів"

ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів"

ОЗ-14 "Розрахунок амортизації основних засобів" (для промислових підприємств)

ОЗ-15 "Розрахунок амортизації основних засобів" (для будівельних організацій)

ОЗ-16 "Розрахунок амортизації по автотранспорту"

При перевірці **придбання об'єктів основних засобів** необхідно дослідити підтверджуючі первинні документи (чеки, накладні, акти приймання-передачі, митні декларації тощо). Крім того, необхідно перевірити наявність та правильність оформлення типових форм первинної облікової документації, у тому числі Актів приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми № ОЗ-1. Такий Акт складають в одному примірнику на кожен окремий об'єкт. Робить це приймальна комісія, яку керівник підприємства призначив своїм наказом.

У **будівельно-монтажних організаціях** для оформлення передавання, установки та пуску будівельних машин і подальшого їх демонтажу і передавання машинопрокатній базі використовують Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини типової форми № ОЗ-5. Цей Акт складають у двох примірниках.

Дата складання Акта за формою № ОЗ-1 або № ОЗ-5 вважається **датою зарахування** об'єкта основних засобів на баланс підприємства.

Для індивідуального обліку кожного об'єкта ОЗ застосовують **Інвентарну картку обліку основних засобів типової форми № ОЗ-6**. Після оформлення Акт разом з доданою до нього технічною документацією передають до бухгалтерії. Його підписує головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства або уповноважена на це особа.

При перевірці правильності відображення у бухгалтерському обліку придбаних за грошові кошти основних засобів слід звернути увагу, що підприємство, яке здійснює **капітальні інвестиції**, спочатку накопичує всі пов'язані з цим процесом витрати на:

- субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»

або

- субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Додаткові витрати, які пов'язані з придбанням основних засобів і які включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, теж накопичують на субрахунку 152 або 153.

При **передачі (введенні) в експлуатацію** об'єкта основних засобів суми з кредиту субрахунку 152 або 153 списують до дебету відповідного субрахунку рахунку 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Слід також врахувати, що згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291 (далі – Інструкція № 291), на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції (у тому числі на придбання об'єктів основних засобів) **зменшується залишок** на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування».

Якщо підприємство здійснювало переоцінку основних засобів, то при проведенні перевірки слід дослідити, чи визначило підприємство у **наказі про облікову політику** підходи до переоцінки необоротних активів. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта **суттєво відрізняється** від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Відповідно до п. 34 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (далі – Методичні рекомендації № 561), **порогом суттєвості** для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися:

- або величина, що дорівнює **1 відсотку чистого прибутку (збитку)** підприємства;

- або величина, що дорівнює **10-відсотковому відхиленню** залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Таким чином, у ході перевірки доцільно дослідити, чи визначило підприємство у **наказі про облікову політику** підходи до переоцінки необоротних активів (наприклад, **10-відсоткове відхилення** залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості), і чи дійсно обраний підхід фактично використовуються.

Крім того, згідно з п. 21 НП(С)БО 7 при **вибутті** об'єктів основних засобів, які раніше **були переоцінені**, перевищення сум **попередніх дооцінок** над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до **складу нерозподіленого прибутку** з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів може **щомісяця (щокварталу, раз на рік)** у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів.

Отже, у ході перевірки доцільно дослідити, чи визначило підприємство у **наказі про облікову політику** підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку (наприклад, **щомісяця**), і чи дійсно обраний підхід фактично використовуються підприємством.

При перевірці правильності нарахування амортизації слід врахувати, що **не всі основні засоби амортизуються**. Так, згідно з п. 22 НП(С)БО 7 **не є об'єктом амортизації** є вартість земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій.

Нарахування амортизації проводиться **щомісячно**. **Метод амортизації** обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) пряmolінійного;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивного;
- 5) виробничого.

У ході перевірки доцільно дослідити, чи визначило підприємство у **наказі про облікову політику** методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, і чи дійсно такі методи фактично використовуються.

Метод амортизації об'єкта основних засобів **може змінюватися**. Відповідно до п. 28 НП(С)БО 7 метод амортизації об'єкта основних засобів **переглядається** у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації **за новим методом** починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Таким чином, якщо **при проведенні перевірки** встановлено, що метод амортизації об'єкта основних засобів **змінювався**, то необхідно впевнитися, чи **підтверджується така зміна наказом (розпорядженням) керівника** підприємства і чи дійсно новий метод починав застосовуватися з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Щодо практичного застосування методу **зменшення залишкової вартості** доцільно врахувати лист Міністерства фінансів України від 25.06.2001 р. № 053-2989 «Щодо нарахування амортизації основних засобів на підприємстві». У цьому листі роз'яснено, що при нарахуванні амортизації **за методом зменшення залишкової вартості** об'єкта **сума амортизації за період його експлуатації в першому році експлуатації** визначається як добуток річної суми амортизації (за 12 місяців) та відношення кількості місяців його експлуатації до 12, яка віднімається від первісної вартості об'єкта для визначення його залишкової вартості на початок другого року експлуатації. Нагадаємо, що відповідно до п. 29 НП(С)БО 7 місячна сума амортизації при застосуванні методу **зменшення залишкової вартості**, визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Відзначимо, що певні **об'єкти нерухомості** можуть бути віднесені до інвестиційної нерухомості. **Інвестиційна нерухомість** - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності. **При проведенні перевірки** слід дослідити, чи наведено у наказі про облікову політику підприємства **критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості**. За наявності ознак, за якими об'єкт нерухомості може бути віднесено як до операційної, так і до інвестиційної нерухомості, **підприємство розробляє критерії** для їх розмежування. Підприємство, наприклад, може визначити, що нерухомість вважається інвестиційною, якщо понад 50% її площі використовують із метою отримання орендної плати й/або для збільшення власного капіталу. Відзначимо, що облік інвестиційної нерухомості ведеться на субрахунок **100 "Інвестиційна нерухомість"**.

Якщо у підприємства є об'єкти **інвестиційної нерухомості**, що обліковуються за **первісною вартістю**, то **при проведенні перевірки** слід дослідити, чи визначило підприємство у наказі про облікову політику методи амортизації таких об'єктів, і чи дійсно такі методи фактично використовуються.

Відзначимо, що інформація про суму зносу інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться на субрахунку 100 "Інвестиційна нерухомість" за первісною вартістю узагальнюється на **субрахунку 135 "Знос інвестиційної нерухомості"**.

У ході перевірки доцільно дослідити, коли саме **починалося і закінчувалося** нарахування амортизації стосовно окремих об'єктів. Відповідно до п. 29 НП(С)БО 7 нарахування амортизації **починається** з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став **придатним для корисного використання** (на практиці об'єкт вважається придатним для корисного використання **після введення в експлуатацію**). Стосовно **виробничого методу** є особливість: нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Згідно з Наказом № 352 для обліку вводу основних засобів **в експлуатацію** застосовується типова форма ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів". Відзначимо також, що цей акт складається на підставі наказу керівника підприємства.

Нарахування амортизації **припиняється**, починаючи з місяця, **наступного за місяцем вибуття об'єкта** основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації при застосуванні **виробничого методу** амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів. Таким чином, якщо певний об'єкт основних засобів вибув з підприємства у зв'язку з продажем або списанням наприклад, у жовтні, то останній раз амортизація щодо нього нараховується у жовтні.

Відповідно до п. 30 НП(С)БО 7 суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають **збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів**. Таким чином, у ході перевірки необхідно дослідити, чи правильно підприємство врахувало функціональне призначення різних об'єктів основних засобів і розподілило суми нарахованої амортизації між дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" тощо. Крім того, необхідно дослідити, чи правильно відображені суми зносу на субрахунках 131 "Знос основних засобів" та 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів".

У ході перевірки слід звернути увагу, що для деяких груп необоротних активів п. 27 НП(С)БО 7 передбачені обмеження щодо застосування методів амортизації, а саме:

1) амортизація тимчасових (нетитульних) споруд, інвентарної тари, предметів прокату, інших необоротних матеріальних активів нараховується за **прямолінійним і виробничим методами** (тобто щодо таких активів можуть застосовуватися лише **два методи** амортизації);

2) амортизація **малоцінних необоротних матеріальних активів** і бібліотечних фондів може нараховуватися за прямолінійним і виробничим методами, а також може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості (тобто щодо таких активів можуть застосовуватися **чотири методи** амортизації).

Якщо об'єкти основних засобів вибували з підприємства, то при проведенні документальної перевірки необхідно дослідити, як такі операції були документально оформлені і чи правильно вони були відображені в обліку. При проведенні перевірки досліджується також правильність відображення основних засобів та операцій з ними у облікових регістрах та у звітності.

2. Документальна перевірка нематеріальних активів

При проведенні **документальної перевірки** нематеріальних активів досліджується відповідність об'єктів, які класифікуються у бухгалтерському обліку підприємства як нематеріальні активи, визначенню таких активів, яке наведено у п. 4 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: **нематеріальний актив** - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

У ході документальної перевірки нематеріальних активів досліджується правильність віднесення нематеріальних активів до певної групи та відображення їх на відповідному субрахунку до рахунку 12 «Нематеріальні активи». Відповідно до п. 5 НП(С)БО 8 бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

1) **права користування природними ресурсами** (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо). Такі об'єкти відображаються на субрахунку 121 "Права користування природними ресурсами";

2) **права користування майном** (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо). Такі об'єкти відображаються на субрахунку 122 "Права користування майном";

3) **права на комерційні позначення** (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті. Такі об'єкти відображаються на субрахунку 123 "Права на комерційні позначення";

4) **права на об'єкти промислової власності** (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті. Такі об'єкти відображаються на субрахунку 124 "Права на об'єкти промислової власності";

5) **авторське право та суміжні з ним права** (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті. Такі об'єкти відображаються на субрахунку 125 "Авторське право та суміжні з ним права";

6) **інші нематеріальні активи** (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо). Такі об'єкти відображаються на субрахунку 127 "Інші нематеріальні активи".

У ході перевірки необхідно особливо уважно перевірити, на якому субрахунку відображено **комп'ютерні програми**, оскільки такі достатньо поширені на підприємствах нематеріальні активи можуть бути відображені як на субрахунку 125, так і на субрахунку 127. Розглянемо такі два **варіанти** відображення в обліку комп'ютерних програм:

1) комп'ютерні програми віднесено до групи «**авторське право та суміжні з ним права**» (адже згідно з п. 5 НП(С)БО 8 саме у складі цієї групи згадуються комп'ютерні програми) і відображено на **субрахунку 125** «Авторське право та суміжні з ним права» до рахунку 12 «Нематеріальні активи». Звертаємо увагу, що субрахунок 125 використовується у разі, коли підприємство отримало майнові права інтелектуальної власності на комп'ютерні програми, до яких згідно зі ст. 424 Цивільного кодексу України, зокрема, належать право на використання комп'ютерної програми (тобто право на відтворення будь-яким способом та у будь-якій формі комп'ютерної програми, її переробку, продаж тощо), виключне право дозволяти використання комп'ютерної програми тощо;

2) комп'ютерні програми віднесено до групи «**інші нематеріальні активи**» і відображено на **субрахунку 127** «Інші нематеріальні активи» до рахунку 12 «Нематеріальні активи». Такий підхід до відображення у обліку комп'ютерних програм пропонується у листі Міністерства фінансів України від 13.07.2009 р. № 31-34000-20-10/18896, у якому роз'яснено, що відповідно до п. 5 НП(С)БО 8 придбані ліцензії і комп'ютерні програми (за умови відповідності критеріям визнання активів) відображаються у складі **інших нематеріальних активів** (тобто відображаються на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи» до рахунку 12). Зауважимо, що субрахунок 127 використовується зазвичай у разі, коли підприємство **як кінцевий користувач** отримало **невиключне право** на користування примірником комп'ютерної програми, проте у такого користувача **немає права** відтворювати (тиражувати) і продавати таку програму іншим особам.

При проведенні перевірки досліджується правильність формування первісної вартості нематеріальних активів. Згідно з п. 10 НП(С)БО 8 придбані (створені) НМА зараховуються на

баланс підприємства за первісною вартістю. **Первісна вартість** придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. При цьому **фінансові витрати не включаються** до первісної вартості НМА, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до **собівартості кваліфікаційних активів** відповідно до НП(С)БО 31 "Фінансові витрати").

Витрати підприємства на придбання нематеріальних активів відображаються спочатку на субрахунку **154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»** до рахунку 15 «Капітальні інвестиції». При введенні в господарський оборот об'єкта нематеріальних активів суму вартості цього об'єкта списують з кредиту субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» за дебетом відповідного субрахунку до рахунку **12 «Нематеріальні активи»**. Слід також врахувати, що згідно з Інструкцією № 291 на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції (у тому числі на придбання об'єктів **нематеріальних активів**) зменшується залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування».

При перевірці правильності оприбуткування придбаних нематеріальних активів слід враховувати роз'яснення Міністерства фінансів України, надані в листі 11.04.2006 р. № 31-34000-10-10/7377:

1) визнання об'єкта нематеріальним активом здійснюється на підставі **оформленого первинного документу**, що містить його найменування, характеристику (опис), порядок і строк його корисного використання, первісну вартість, дату придбання, підписи осіб, що прийняли об'єкт нематеріального активу, які повинні перевірити обґрунтованість оприбуткування нематеріального активу, тобто, наявність документів (довідок), що описують сам об'єкт нематеріального активу або порядок його використання (письмовий опис з формулами, кресленнями, схемами, зразками тощо);

2) при ідентифікації об'єктів нематеріальних активів **комісія підприємства**, до складу якої повинні входити компетентні фахівці з питань інтелектуальної власності, перевіряє **наявність та чинність документів**, які є підставою для оприбуткування об'єкта нематеріального активу, документів, які засвідчують правомірне набуття права авторства, права власності, права на використання об'єкта нематеріального активу, а саме: патентів - для винаходів, корисних моделей, промислових зразків; свідоцтв - для комерційних найменувань, торговельних марок, об'єктів авторського права, компонування інтегральних мікросхем; дипломів - для наукових відкриттів; ліцензій (ліцензійних договорів, авторських договорів); договорів про передачу права власності на об'єкт нематеріального активу; виписок з відповідних державних реєстрів, які підтверджують права на об'єкт нематеріального активу; актів приймання-передачі прав на об'єкти нематеріального активу; інші документи, які пов'язані з ідентифікацією прав на об'єкти нематеріального активу;

3) **комісією підприємства** на підставі обґрунтованих розрахунків **приймається рішення** щодо відповідності придбаних активів критеріям, встановленим для зарахування (оприбуткування) їх до складу нематеріальних активів, що зазначається в **Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів**, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732.

У ході перевірки досліджується наявність та правильність ведення затверджених наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 (далі – Наказ № 732) **типових форм первинного обліку** об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, а саме:

НА-1 "Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів";

НА-2 "Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів";

НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів";

НА-4 "Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів".

При проведенні перевірки правильності заповнення Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма N НА-1) слід враховувати, зокрема, наступні вимоги Наказу № 732:

1) цей акт застосовується підприємствами, установами та організаціями (далі - підприємства) **незалежно від форм власності**;

2) акт складається **в одному примірнику** на кожний окремий об'єкт **приймальною комісією**, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством;

3) акт заповнюється на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо), **підписується головою та членами комісії**, особою, відповідальною за прийняття для використання об'єкта права інтелектуальної власності;

4) у цьому акті у рядку "Правові умови введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот" зазначається назва документації, згідно з якою об'єкт права інтелектуальної власності вводиться в господарський оборот (назва та номер документа, що підтверджує введення такого об'єкта в господарський оборот (договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір тощо));

5) у рядку "документ, який підтверджує вартість об'єкта права інтелектуальної власності" акта вказується повна назва акта оцінки, номер та дата складання акта;

б) оформлений акт підписується **головним бухгалтером** та затверджується **керівником підприємства** чи особою, на те уповноваженою.

Підприємство може використовувати у своїй діяльності нематеріальні активи, які **не є об'єктами інтелектуальної власності**. І хоча Наказ № 732, яким затверджено типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, формально стосується лише об'єктів інтелектуальної власності, відповідно до п. 1.4 розділу I Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 (далі – Методичні рекомендації № 1327), для ведення аналітичного обліку та оформлення операцій з **іншими нематеріальними активами** можуть також **застосовуватися ці типові форми первинного обліку** із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів.

Відповідно до п. 19 НП(С)БО 8 підприємство може здійснювати **переоцінку** за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує **активний ринок**. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Крім того, згідно з п. 24 НП(С)БО 8 при **вибутті** об'єктів нематеріальних активів, які раніше **були переоцінені**, перевищення сум попередніх **дооцінок** над сумою попередніх **уцінок** залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів **включається до складу нерозподіленого прибутку** з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. **Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів може щомісяця (щокварталу, раз на рік)** у сумі, **пропорційній нарахуванню амортизації**, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках.

Отже, у ході **перевірки доцільно дослідити**, чи визначило підприємство у наказі про облікову політику **підходи до періодичності зарахування сум дооцінки** нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку (наприклад, щокварталу), і чи дійсно обраний підхід фактично використовуються підприємством.

При проведенні перевірки на підприємстві можуть бути виявлені об'єкти нематеріальних активів, які не належать підприємству за правом власності, а **отримані ним в користування**. У такому разі при відображенні їх в обліку цього підприємства-користувача (ліцензіата) слід врахувати положення пунктів 2.13 та 2.14 розділу II Методичних рекомендацій № 1327, а саме:

- об'єкт нематеріальних активів, наданий правовласником (ліцензіаром) в користування (при збереженні виключних прав на результат інтелектуальної діяльності), **залишається на**

балансі правовласника (ліцензіара) із зазначенням в аналітичному обліку інформації про передачу цього об'єкта у користування іншій особі;

- об'єкт нематеріальних активів, отриманий в користування, обліковується користувачем (ліцензіатом) **на позабалансовому рахунку**.

Відповідно до п. 25 НП(С)БО 8 нарахування амортизації нематеріальних активів (крім **права постійного користування земельною ділянкою**) здійснюється протягом **строку їх корисного використання**, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

При перевірці правильності нарахування амортизації слід врахувати, що **розрахунок амортизації нематеріальних активів** при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з НП(С)БО 7 "Основні засоби". Таким чином, при амортизації нематеріальних активів застосовуються такі методи, як прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Нарухування амортизації нематеріальних активів проводиться **щомісячно**.

У ході перевірки доцільно дослідити, чи визначило підприємство у **наказі про облікову політику** методи амортизації нематеріальних активів і чи дійсно такі методи фактично використовуються.

Слід також звернути увагу, що згідно з п. 25 НП(С)БО 8 нематеріальні активи з **невизначеним строком корисного використання** амортизації **не підлягають**. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством (у розпорядчому акті) не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

При виборі методу амортизації нематеріального активу враховуються умови отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням **прямолінійного методу**.

У ході перевірки доцільно перевірити, коли **розпочато нарахування амортизації** об'єктів нематеріальних активів і коли воно **припинено**. Відповідно до п. 29 НП(С)БО 8 нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів. Нарухування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою введення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот.

Нарухування амортизації **припиняється**, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

При проведенні перевірки необхідно дослідити, чи правильно підприємство врахувало **функціональне призначення** різних об'єктів нематеріальних активів і розподілило суми нарахованої амортизації між дебетом рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" тощо. Крім того, необхідно дослідити, чи правильно відображені суми накопиченої амортизації на субрахунку 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів".

Якщо об'єкти нематеріальних активів вибували з підприємства, то при проведенні документальної перевірки необхідно дослідити, як такі операції були документально оформлені і чи правильно вони були відображені в обліку. При проведенні перевірки досліджується також правильність відображення нематеріальних активів та операцій з ними у облікових регістрах та у звітності.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення терміну «основні засоби».
2. На які дві групи діляться основні засоби залежно від того, на якому синтетичному рахунку вони відображаються?
3. Які активи відображаються на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»?

4. Як у ході перевірки визначити, які є вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів?

5. Як у ході перевірки визначити, які саме витрати були включені до первісної вартості придбаних основних засобів?

6. Дайте визначення терміну «нематеріальний актив».

7. Які нематеріальні активи відображаються на субрахунку 121?

8. Які нематеріальні активи відображаються на субрахунку 125?

9. Як у ході перевірки визначити, які саме витрати були включені до первісної вартості придбаних нематеріальних активів?

Рекомендована література: [1; 2; 4; 6; 7; 8; 9; 15]

ТЕМА 6. ДОКУМЕНТАЛЬНА ПЕРЕВІРКА ЗАПАСІВ, КАСИ, ГОТІВКОВИХ ТА БЕЗГОТІВКОВИХ РОЗРАХУНКІВ

Лекція. Документальна перевірка запасів, каси, готівкових та безготівкових розрахунків

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо документальної перевірки запасів, каси, готівкових та безготівкових розрахунків

План лекції

1. Документальна перевірка запасів.
2. Документальна перевірка каси та готівкових розрахунків.
3. Документальна перевірка безготівкових розрахунків.

1. Документальна перевірка запасів

У ході документальної перевірки запасів досліджується відповідність активів, які класифікуються у бухгалтерському обліку підприємства як запаси, визначенню таких активів, яке наведено у п. 4 НП(С)БО 9 «Запаси»: **запаси** - активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Згідно з п. 6 НП(С)БО 9 для цілей бухгалтерського обліку **запаси включають:**

1) сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

2) незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

3) готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

4) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

5) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

б) поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за НП(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Для **узагальнення інформації** про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів, призначені **рахунки класу 2 «Запаси»**, а саме рахунки 20 "Виробничі запаси", 21 "Поточні біологічні активи", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 24 "Брак у виробництві", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 28 "Товари."

При проведенні перевірки необхідно дослідити правильність класифікації запасів, а також коректність їх відображення на бухгалтерських рахунках.

У ході перевірки досліджується також правильність формування **первісної вартості запасів**. Відповідно до п. 9 НП(С)БО 9 **первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є** собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітної місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до Національного положення (стандарту) 9;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

У ході перевірки доцільно дослідити, чи визначило підприємство у **наказі про облікову політику методи оцінки вибуття запасів**, і чи дійсно такі визначені методи оцінки фактично використовуються підприємством.

Відповідно до п. 16. НП(С)БО 9 **при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:**

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

- середньозваженої собівартості;

- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

- нормативних затрат;

- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Відповідно до п. 2.18 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 (далі – Методичні рекомендації № 2), метод оцінки за середньозваженою собівартістю запасів передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися **такими способами:**

1) оцінка за **щомісячною** середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за **періодичною** середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

При проведенні перевірки досліджується, чи визначило підприємство у **наказі про облікову політику періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів**, і чи дійсно визначена у цьому наказі періодичність фактично застосовується підприємством при веденні обліку вибуття запасів.

У ході перевірки досліджується наявність та правильність заповнення **первинних документів** з обліку запасів. Так, це можуть бути затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193 (далі - Наказ № 193) типові форми з обліку сировини та матеріалів, зокрема:

М-4 "Прибутковий ордер";

М-7 "Акт про приймання матеріалів";

М-8 "Лімітно-забірна картка";

М-10 "Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів";

М-11 "Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів";

М-12 "Картка N _____ складського обліку матеріалів";

М-14 "Відомість обліку залишків матеріалів на складі";

М-16 "Матеріальний ярлик";

М-18 "Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу";

М-19 "Матеріальний звіт";

М-21 "Інвентаризаційний опис N _____";

М-28 "Лімітно-забірна картка N _____".

Якщо для оформлення господарської операції типові форми первинних документів відсутні, то підприємство складає такі первинні документи, які б містили обов'язкові реквізити, передбачені законодавством та іншими нормативно-правовими актами (п. 3.1 Методичних рекомендацій № 2). Таким чином, **при проведенні перевірки досліджується**, чи правильно підприємство самостійно розробило форми **первинних документів**, призначених для оформлення господарських операцій із запасами.

В обліку **надходження запасів** від постачальника відображається, зокрема, записом:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари»

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Одночасно відображається податковий кредит з ПДВ:

Дт 641 «Розрахунки за податками»

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Відзначимо, що підприємство самостійно визначає у наказі про облікову політику порядок обліку (**ідентифіковано чи загалом**) **транспортно-заготівельних витрат**, які пов'язані з придбанням запасів. Включення транспортно-заготівельних витрат до **первісної вартості** конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна **достовірно визначити** суми таких витрат, які **безпосередньо відносяться** до придбаних запасів.

У наказі про облікову політику підприємство також самостійно визначає, чи буде воно застосовувати **окремий субрахунок** для обліку транспортно-заготівельних витрат.

При проведенні перевірки досліджується, чи визначило підприємство у **наказі про облікову політику** порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, а також чи передбачено у цьому наказі ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат, і чи дійсно наведені вище елементи облікової політики фактично застосовується підприємством при веденні обліку запасів. Так, у п. 5.5 Методичних рекомендацій № 2

установлено, що якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою **кількох найменувань**, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку (наприклад, **200 "Транспортно-заготівельні витрати на запаси"**) або на окремому додатковому субрахунку (наприклад, **2011 "Транспортно-заготівельні витрати на сировину та матеріали"**).

Крім того, згідно з п. 5.6 Методичних рекомендацій № 2 **сума транспортно-заготівельних витрат**, що узагальнюється на **окремому субрахунку** обліку запасів, **щомісячно розподіляється** між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітному місяці. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, **що вибули**, визначається як **добуток** середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули. **Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат** визначається діленням суми транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму вартості запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. **Розподілена частка** транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості запасів, що вибули, відображається на тих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів. **Залишок транспортно-заготівельних витрат**, облік яких ведеться на окремих субрахунках, включається до **відповідної статті запасів** Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства.

Надходження запасів **від власних виробничих підрозділів** відображається на рахунках бухгалтерського обліку наступним чином:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція»

Кт 23 «Виробництво»

Запаси також можуть надходити з інших джерел, зокрема:

- від **підзвітних осіб**:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари»

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

- як внесок до **статутного капіталу**:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»

Кт 46 «Неоплачений капітал»

- від **ліквідації** основних засобів та інших необоротних матеріальних активів:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

Кт 746 «Інші доходи»

- як **безоплатне** одержання:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари»

Кт 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»

- оприбуткування **надлишків запасів**, виявлених при інвентаризації:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»

Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності»

При проведенні перевірки досліджується, чи правильно відобразило підприємство в обліку операції з **надходження запасів** з різних джерел і чи належним чином такі операції задокументовано.

Згідно з п. 24 НП(С)БО 9 запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за **найменшою з двох оцінок**: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються за **чистою вартістю реалізації**, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. **Чиста вартість реалізації** визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

В обліку **уцінка запасів** (наприклад, товарів) відображається, зокрема, записом:

Дт 946 «Втрати від знецінення запасів»

Кт 28 «Товари»

Якщо після цього чиста вартість реалізації збільшилася і підприємство проводить їх дооцінку (у сумі, що не перевищує раніше здійсненої уцінки цих товарів), то така операція відображається наступним записом:

Дт 28 «Товари»

Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Якщо підприємство здійснювало **переоцінку запасів** (їх уцінку та дооцінку), то **при проведенні перевірки** слід дослідити, чи належним чином підприємство визначило чисту вартість реалізації відповідної одиниці запасів, як воно документально оформило і відобразило в обліку таку операцію.

Відпуск запасів у **виробництво** та на інші господарські потреби підприємства відображається проводкою:

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»

Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

Списання запасів у випадку встановлення їх нестачі або псування, також при безоплатній передачі відбувається збільшення інших операційних витрат:

Дт 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" (при нестачі), 949 "Інші витрати операційної діяльності" (при безоплатній передачі)

Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві» 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»

Собівартість реалізованої готової продукції та товарів списується на собівартість реалізації:

Дт 90 «Собівартість реалізації»

Кт 26 «Готова продукція», 28 «Товари».

Якщо запаси **вибували** з підприємства, то **при проведенні документальної перевірки** необхідно дослідити, як такі операції були документально оформлені і чи правильно вони були відображені в обліку. При проведенні перевірки досліджується також правильність відображення запасів та операцій з ними у облікових регістрах та у звітності.

2. Документальна перевірка каси та готівкових розрахунків

При проведенні документальної перевірки каси необхідно враховувати, що порядок ведення касових операцій регламентується, зокрема, **Положенням про ведення касових операцій в національній валюті в Україні**, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148 (з наступними змінами) (далі – Положення № 148).

Суб'єкти господарювання здійснюють розрахунки **готівкою між собою і з фізичними особами** через касу як коштами, одержаними як готівкова виручка, так і коштами, одержаними із банків. Зазначені розрахунки проводяться також шляхом переказу готівки для сплати відповідних платежів.

У ході перевірки доцільно перевірити, чи не перевищено підприємством **дозволеного ліміту** розрахунків готівкою. Відповідно до п. 6 розділу II Положення № 148 **суб'єкти господарювання** мають право здійснювати розрахунки **готівкою протягом одного дня** за одним або кількома платіжними документами:

1) між собою - у розмірі **до 10000 (десяти тисяч)** гривень включно;

2) з фізичними особами - у розмірі **до 50000 (п'ятдесяти тисяч)** гривень включно.

Платежі **понад установлені граничні суми** проводяться через банки або небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, шляхом переказу коштів з поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської фінансової установи для

подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку. **Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.**

Обмеження, установлене в пункті 6 розділу II Положення № 148, **стосується також розрахунків під час оплати за товари**, придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок готівки, одержаної за допомогою електронного платіжного засобу.

Згідно з п. 7 розділу II Положення № 148 **фізичні особи** мають право здійснювати розрахунки **готівкою**:

1) із суб'єктами господарювання **протягом одного дня** за одним або кількома платіжними документами - у розмірі **до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень** включно.

Платежі на суму, що **перевищує 50 000 гривень**, проводяться **через банки або небанківські фінансові установи**, які в установленому законодавством України порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, шляхом переказу коштів із поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської фінансової установи для подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку;

2) **між собою** за договорами купівлі-продажу, які підлягають **нотаріальному посвідченню**, у розмірі **до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень** включно.

Платежі на суму, яка **перевищує 50 000 гривень**, здійснюються шляхом переказу коштів з **поточного рахунку на поточний рахунок** або внесення та/або переказу коштів на поточні рахунки (у тому числі на депозит нотаріуса на окремий поточний рахунок у національній валюті).

Відповідно до п. 8 розділу II Положення № 148 **обмеження**, установлені в пунктах 6 та 7 розділу II Положення № 148, зокрема, **не стосуються**:

- 1) розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетами та державними цільовими фондами;
- 2) добровільних пожертвувань та благодійної допомоги;
- 3) використання готівки, виданої **на відрядження**;
- 4) виплат, пов'язаних з оплатою праці.

У ході перевірки слід також дослідити, чи дотримується підприємство правил **оприбуткування готівки**, що надходить до кас. Згідно з п. 11 розділу II Положення № 148 **готівка, що надходить до кас**, оприбутковується **в день одержання готівки** в повній сумі.

Оприбуткуванням готівки в касах установ/підприємств та їх відокремлених підрозділів, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням **реєстратора розрахункових операцій (далі - РРО)** та з оформленням їх касовими ордерами і веденням касової книги, є здійснення **обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів**.

Оприбуткуванням готівки в касах відокремлених підрозділів установ/підприємств, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням **РРО без ведення касової книги**, є забезпечення зберігання щоденних **фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) в електронній формі** протягом строку, визначеного пунктом 44.3 статті 44 Податкового кодексу України і занесення інформації згідно з фіскальними звітними чеками до відповідних книг обліку (КОРО - у разі її використання). Зауважимо, що **КОРО** – це книга обліку розрахункових операцій.

Оприбуткуванням готівки в касах суб'єктів господарювання, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням **КОРО без застосування РРО**, є занесення даних розрахункових квитанцій до **КОРО**.

Згідно п. 3 розділу I Положення № 148 **каса** - приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів.

При проведенні перевірки слід також перевірити дотримання підприємством **ліміту залишку готівки в касі**.

Ліміт залишку готівки в касі (далі - ліміт каси) – граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі **в позаробочий час** та забезпечити роботу на початку наступного робочого дня. Порядок визначення ліміту каси наведено у розділі V Положення № 148.

Відповідно до п. 15 розділу II Положення № 148 **установи/підприємства** мають право тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, що **не перевищують самостійно встановлений ними ліміт каси**. Готівкова виручка (готівка), що перевищує самостійно встановлений ліміт каси, здається до банків для її зарахування на банківські

рахунки. Відокремлені підрозділи установ/підприємств мають право здавати готівкову виручку (готівку) безпосередньо до кас юридичних осіб або банку чи небанківської фінансової установи, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку для її переказу і зарахування на банківські рахунки юридичних осіб.

Суб'єкти господарювання **використовують готівкову виручку (готівку)**, у тому числі готівку, одержану з банку, для забезпечення потреб, що виникають у процесі їх функціонування, а також для проведення розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами за податками і зборами (обов'язковими платежами). Суб'єкти господарювання **не мають права накопичувати готівкову виручку (готівку) у своїх касах понад установлений ліміт каси** для здійснення витрат до настання строків цих виплат (п. 17 розділу II Положення № 148).

Згідно з п. 18 розділу II Положення № 148 установи/підприємства мають **право зберігати у своїй касі готівку**, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) **понад установлений ліміт каси протягом п'яти робочих днів, включаючи день одержання готівки в банку**. Готівка для проведення таких виплат працівникам віддалених відокремлених підрозділів підприємств залізничного транспорту та морських портів може зберігатися в касах таких установ/підприємств понад установлений ліміт каси протягом десяти робочих днів, включаючи день одержання готівки в банку. **Готівка, одержана в банку на інші виплати, видається установою/підприємством своїм працівникам у той самий день**. Суми готівки, одержані в банку і не використані за призначенням протягом установлених пунктом 18 розділу II цього Положення строків, повертаються установою/підприємством до банку **не пізніше наступного робочого дня банку** або можуть залишатися в його касі (у межах установленого ліміту).

Установа/підприємство має право **зберігати в касі готівку** для виплат, які належать до фонду оплати праці та здійснюються за рахунок готівкової виручки, **понад установлений ліміт каси протягом трьох робочих днів** з дня настання строків цих виплат у сумі, зазначеній у переданих до каси відомостях на виплату готівки (далі - видаткова відомість).

У ході перевірки слід також дослідити, чи дотримується підприємство строків видачі готівки під звіт або на відрядження.

Відповідно до п. 19 розділу II Положення № 148 готівка **під звіт або на відрядження** видається суб'єктами господарювання підзвітним особам відповідно до законодавства України. **Готівка видається під звіт:**

- 1) на закупівлю **сільськогосподарської продукції** та заготівлю **вторинної сировини** на строк **не більше 10 робочих днів**;
- 2) на закупівлю **брухту чорних металів і брухту кольорових металів** - на строк **не більше 30 робочих днів** від дня видачі готівки під звіт;
- 3) на всі інші виробничі (господарські) потреби - на строк **не більше двох робочих днів**, включаючи день отримання готівки під звіт.

Підзвітна особа має право **продовжити строк** використання виданих під звіт коштів, якщо готівка **одночасно видана як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань** (у тому числі для закупівлі сільськогосподарської продукції в населення та заготівлі вторинної сировини, у тому числі брухту чорних металів і брухту кольорових металів). Строк використання такої готівки продовжується **до завершення строку відрядження**.

Видача підзвітній особі готівки під звіт проводиться за умови **звітування нею** у встановленому порядку за раніше отримані під звіт суми.

Звітування за одержану під звіт або на відрядження готівку здійснюється відповідно до законодавства України.

При проведенні перевірки необхідно дослідити, чи дотримується підприємство порядку оформлення касових операцій.

Згідно з п. 23 розділу III Положення № 148 касові операції оформляються **касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами**, документами за операціями із застосуванням електронних платіжних засобів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки.

Приймання готівки в касу проводиться за **прибутковим касовим ордером**, підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником установи/підприємства. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання. Про приймання установами/підприємствами готівки в касу за прибутковими касовими ордерами **видається квитанція** (що є відривною частиною прибуткового касового ордера), підписана **головним бухгалтером** або особою, уповноваженою керівником, підпис яких може бути засвідчений **відбитком печатки** цієї/цього установи/підприємства. Використання печатки установою/підприємством **не є обов'язковим**.

Відповідно до п. 26 розділу III Положення № 148 **видача готівки з кас** проводиться за **видатковими касовими ордерами** або **видатковими відомостями**. Документи на видачу готівки підписуються **керівником і головним бухгалтером** або особою, уповноваженою керівником. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки.

Видача готівки фізичним особам, яких **немає в штатному розписі** установи/підприємства, проводиться за видатковими касовими ордерами, що виписуються **окремо на кожну особу**, або за окремою видатковою відомістю. Приймання і видача готівки за касовими ордерами проводиться тільки в день їх складання. **Виправлення** в касових ордерах та видаткових відомостях **забороняються**.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у **журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів** (додаток 4), який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями. **Видаткові касові ордери**, оформлені на підставі **видаткових відомостей**, реєструються в такому журналі **після здійснення виплат**, зазначених у видатковій відомості.

У ході перевірки досліджується також правильність ведення **касової книги**.

Касова книга - документ установленої форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі. Відповідно до п. 39 розділу III Положення № 148 установи/підприємства відображають у **касовій книзі усі надходження і видачу готівки** в національній валюті.

Аркуші касової книги нумеруються та прошнуровуються, опечатуються відбитком печатки, за наявності її в установі/на підприємстві. **Кількість аркушів у касовій книзі засвідчуються підписами керівника і головного бухгалтера** установи/підприємства.

Записи в касовій книзі здійснюються у **двох примірниках**. **Перші примірники**, що є невідривною частиною аркуша касової книги - "Вкладні аркуші касової книги", залишаються в касовій книзі. **Другі примірники**, що є відривною частиною аркуша касової книги - "Звіт касира", є документами, за якими касири звітують щодо руху грошей у касі. Перші і другі примірники мають однакові номери.

Виправлення в касовій книзі не допускаються. Зроблені виправлення підписуються касиром, а також головним бухгалтером або особою, яка його заміщує.

Згідно з п. 40 розділу III Положення № 148 касир здійснює записи в касовій книзі за операціями одержання або видачі готівки за кожним касовим ордером і видатковою відомістю **в день її надходження або видачі**. За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі в цей день **не здійснюються**.

Касир щоденно **в кінці робочого дня** підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги (копію записів у касовій книзі за день), з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі. Готівка, видана за видатковими відомостями на виплати, пов'язані з оплатою праці, відображається в касовій книзі після закінчення строків цих виплат згідно з пунктом 18 розділу II цього Положення, а закриття вищезазначених документів та виписка відповідних видаткових касових ордерів здійснюються в порядку, визначеному в пункті 31 розділу III цього Положення.

Керівник установи/підприємства під час прийняття на роботу касира укладає з ним договір **про повну матеріальну відповідальність** та ознайомлює його під підпис із вимогами цього Положення.

При проведенні перевірки досліджується правильність відображення касових операцій та готівкових розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та у звітності.

Для узагальнення інформації про наявність і рух готівки призначено активний **рахунок 30 «Готівка»**.

Рахунок 30 "Готівка" має такі субрахунки:

301 "Готівка в національній валюті"

302 "Готівка в іноземній валюті"

За дебетом рахунку 30 "Готівка" відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом - виплата грошових коштів із каси підприємства.

На підприємствах, де працюють **операційні каси** (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти тощо) відкриваються субрахунки **"Готівка в національній валюті в операційній касі"** та **"Готівка в іноземній валюті в операційній касі"**.

Рахунок 30 "Готівка" кореспондує **за дебетом з кредитом рахунків**: 31 "Рахунки в банках", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 70 "Доходи від реалізації" тощо.

Рахунок 30 "Готівка" кореспондує **за кредитом з дебетом рахунків**: 31 "Рахунки в банках", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 60 "Короткострокові позики", 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 67 "Розрахунки з учасниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 92 "Адміністративні витрати" тощо.

3. Документальна перевірка безготівкових розрахунків

При проведенні **документальної перевірки безготівкових розрахунків** необхідно дослідити наявність банківських рахунків у підприємства. Для здійснення розрахунків та зберігання грошових коштів підприємства відкривають в уповноважених установах банків **поточні рахунки**. Крім того, суб'єкти підприємницької діяльності мають право відкривати необмежену кількість рахунків в національній та іноземній валюті за своїм вибором і згодою банків.

Порядок відкриття та закриття банками поточних, вкладних (деPOSITних) рахунків, рахунків умовного зберігання (ескроу) клієнтів банків регулює **Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів**, затверджена постановою Правління Національного банку України від 12 листопада 2003 року № 492 (у редакції постанови Правління Національного банку України від 01 квітня 2019 року № 56) (далі – Інструкція № 492).

Умови відкриття рахунку та особливості його функціонування передбачаються в договорі, що укладається між банком і його клієнтом, і не повинні суперечити вимогам Інструкції № 492.

У ході **перевірки** досліджуються **безготівкові розрахунки**, які здійснювало підприємство, та їх відповідність чинному законодавству. Загальні правила, види і стандарти розрахунків клієнтів банків та банків у грошовій одиниці України на території України, що здійснюються за участю банків встановлює **Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті**, затверджена постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22 (далі – Інструкція № 22).

Відповідно до п. 1.4 глави 1 Інструкції № 22 **безготівкові розрахунки** - перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді.

Відповідно до п. 1.13 глави 1 Інструкції № 22 під час здійснення розрахунків **можуть застосовуватись розрахункові документи** на паперових носіях та в електронному вигляді. Ця Інструкція встановлює правила використання під час здійснення розрахункових операцій **таких видів платіжних інструментів**:

меморіального ордера (додаток 2);
 платіжного доручення (додаток 3);
 платіжної вимоги-доручення (додаток 4);
 платіжної вимоги (додаток 5);
 розрахункового чека (додатки 6 та 7);
 інкасового доручення (розпорядження) (додаток 8).

При здійсненні безготівкових розрахунків підприємства часто застосовують **платіжні доручення**. Відповідно до п. 3.1 глави 3 Інструкції № 22 **платіжне доручення** оформляється платником **за формою**, наведеною в додатку 3 до цієї Інструкції, згідно з вимогами щодо заповнення реквізитів розрахункових документів, що викладені в додатку 9 до цієї Інструкції, та подається до банку, що обслуговує його, у **кількості примірників**, потрібних для **всіх учасників** безготівкових розрахунків. Банк у договорі з платником - фізичною особою має право передбачати можливість подання цим платником платіжного доручення в довільній формі, яке має містити **такі обов'язкові реквізити**:

- назву документа;
- дату складання і номер;
- прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), код платника та номер його рахунку;
- найменування банку платника;
- найменування/прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), код отримувача та номер його рахунку;
- найменування банку отримувача;
- суму цифрами та словами;
- призначення платежу;
- підпис платника.

Платник має право зазначати в платіжному дорученні **дату валютування**, яка не може бути пізніше **10 календарних днів** після складання платіжного доручення. Банк платника не приймає платіжного доручення, якщо дата валютування визначена пізніше 10 календарних днів після складання платіжного доручення.

Згідно з п. 3.3 глави 3 Інструкції № 22 **банк отримувача** до настання **дати валютування**, що зазначена в електронному розрахунковому документі, **зараховує переказані кошти на відповідний рахунок** і не пізніше наступного робочого дня згідно з порядком, передбаченим у договорі, **повідомляє отримувача про надходження на його адресу коштів** та дату їх валютування. Банк, що обслуговує отримувача, зобов'язаний зарахувати кошти на рахунок отримувача **на початок операційного дня**, який визначений **датою валютування**. Якщо дата валютування припадає на **неробочий день**, то банк отримувача зараховує кошти на його рахунок **на початок першого робочого дня**, наступного за днем, який визначений датою валютування.

Згідно з п. 3.5 глави 3 Інструкції № 22 банк платника приймає платіжне доручення до виконання протягом **30 календарних днів** з дати його **виписки**. День оформлення платіжного доручення не враховується.

Реквізит "Призначення платежу" платіжного доручення заповнюється платником так, щоб **надавати повну інформацію про платіж та документи**, на підставі яких здійснюється перерахування коштів отримувачу. Повноту інформації визначає платник з урахуванням вимог законодавства України. **Платник відповідає за дані**, що зазначені в реквізиті платіжного доручення "Призначення платежу". Банк перевіряє заповнення цього реквізиту на відповідність вимогам, викладеним у цій главі, лише за зовнішніми ознаками.

Відповідно до п. 3.9 глави 3 Інструкції № 22 **банк приймає розрахункові документи** на виплату **оподаткованого доходу**, визначеного розділом IV Податкового кодексу України, лише за умови **одночасного подання податковим агентом** розрахункового документа на **перерахування до бюджету утриманого податку на доходи фізичних осіб** із суми доходу/розрахункового документа на зарахування коштів у сумі цього податку на єдиний рахунок, визначений статтею 35-1 Податкового кодексу України, або документального підтвердження його сплати раніше.

Якщо податковий агент перераховує на рахунки працівників підприємства, що відкриті в банках, **дохід**, з якого згідно з Податковим кодексом України **не утримується** податок на доходи

фізичних осіб, то в реквізиті "Призначення платежу" розрахункового документа має бути зазначено, що дохід не підлягає оподаткуванню.

Документальним підтвердженням про сплату податковим агентом утриманого податку на доходи фізичних осіб із суми заробітної плати є примірник платіжного доручення (документа на переказ) про його перерахування або належним чином оформлена паперова копія електронного розрахункового документа, у якому в реквізиті "Призначення платежу" платник зазначив період, за який заробітна плата нарахована, а банк платника заповнив реквізит "Дата виконання".

При проведенні перевірки досліджується правильність відображення безготівкових розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та у звітності.

Для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій, призначено активний рахунок 31 "Рахунки в банках".

Рахунок 31 "Рахунки в банках" має такі субрахунки:

- 311 "Поточні рахунки в національній валюті"
- 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"
- 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"
- 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті"
- 315 "Спеціальні рахунки в національній валюті"
- 316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті".

За дебетом рахунку 31 "Рахунки в банках" відображається надходження грошових коштів, за кредитом - їх використання.

Рахунок 31 "Рахунки в банках" кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід" тощо.

Рахунок 31 "Рахунки в банках" кореспондує за кредитом з дебетом рахунків: 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 67 "Розрахунки з учасниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 92 "Адміністративні витрати" тощо.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення терміну «запаси».
2. Чи відноситься незавершене виробництво до запасів?
3. Які активи відображаються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»?
4. Як у ході перевірки визначити, які саме витрати були включені до первісної вартості придбаних запасів?
5. Назвіть витрати, які включаються до первісної вартості запасів, що придбані за плату?
6. Чи мають право суб'єкти господарювання здійснювати розрахунки готівкою?
7. Які обмеження встановлено для суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахунки готівкою?
8. Які активи відображаються на субрахунку 312?

Рекомендована література: [1; 2; 7; 8; 13; 15]

ТЕМА 7. ДОКУМЕНТАЛЬНА ПЕРЕВІРКА ДОТРИМАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Лекція. Документальна перевірка дотримання податкового законодавства

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо документальної перевірки дотримання податкового законодавства

План лекції

1. Документальна перевірка дотримання податкового законодавства (на прикладі податку на прибуток підприємств).
2. Штрафи за порушення податкового законодавства.
3. Пеня за порушення податкового законодавства.

1. Документальна перевірка дотримання податкового законодавства (на прикладі податку на прибуток підприємств)

При проведенні **документальної перевірки** правильності нарахування та сплати **податку на прибуток підприємств** доцільно враховувати Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень, затверджені наказом Державної податкової служби України від 25.02.2021 р. № 244 (далі - Методичні рекомендації № 244).

Примірний перелік питань для включення до плану документальних перевірок з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, наведено у додатку 1 до Методичних рекомендацій № 244. Серед наведених у цьому додатку питань є й питання, які стосуються обчислення податку на прибуток підприємств.

Так, при проведенні перевірки рекомендується здійснити **аналіз облікової політики, документів бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності платника податків.**

Для **аналізу облікової політики** доцільно дослідити **розпорядчий документ (наказ) про облікову політику підприємства**, у якому визначаються елементи, які впливають на фінансовий результат до оподаткування, зокрема:

- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби - спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу.

При перевірці та аналізі **документів бухгалтерського обліку** слід дослідити порядок документального оформлення господарських операцій на підприємстві та дотримання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – Закон № 996) та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 (далі – Положення № 88).

Щоб мати юридичну силу, документ має містити обов'язкові реквізити. Тому при перевірці доцільно дослідити первинні документи на предмет наявності **обов'язкових реквізитів**, передбачених Законом № 996 та Положенням № 88 (таких як назва документа (форми), дата складання, назва підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції і т.д.).

У ході перевірки та аналізу **фінансової та податкової звітності платника податків** слід дослідити правильність складання та взаємну відповідність показників Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, форм фінансової звітності та реєстрів бухгалтерського обліку.

Звернемо увагу на такі аспекти заповнення Податкової декларації з податку на прибуток підприємств:

1) показник у **рядку 1 «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку»** цієї декларації повинен узгоджуватися з даними графи 3 «За звітний період» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2) щодо **загальної суми доходів**, які відображені у таких рядках цього звіту:

- **рядок 2000** «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (оборот за дебетом субрахунків 701, 702, 703 у кореспонденції з кредитом субрахунку 791 мінус оборот за дебетом субрахунку 791 у кореспонденції з кредитом субрахунку 704);

- **рядок 2120** «Інші операційні доходи» (оборот за дебетом рахунку 71 у кореспонденції з кредитом субрахунку 791);

- **рядки 2200** «Дохід від участі в капіталі», 2220 «Інші фінансові доходи» (оборот за дебетом рахунків Дт 72, 73 у кореспонденції з кредитом субрахунку 792);

- **рядок 2240** «Інші доходи» (оборот за дебетом рахунку 74 у кореспонденції з кредитом субрахунку 793).

Відзначимо також, що при заповненні рядка 01 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств дані потрібно брати **безпосередньо з бухгалтерських реєстрів** (у гривнях з копійками), коли ці дані **ще не округлені** до тис. грн у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), та округлити їх у рядку 1 декларації до цілих гривень. **Порівняння даних щодо доходів підприємства**, які отримані з бухгалтерських реєстрів, з показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та з показником рядка 1 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств дозволяє впевнитися в узгодженості цих форм. Інформація з **рядка 01** Податкової декларації з податку на прибуток підприємств має важливе значення для визначення **базового звітного (податкового) періоду** на наступний звітний (податковий) рік.

2) показник у **рядку 2 «Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -)»** Податкової декларації з податку на прибуток підприємств повинен узгоджуватися з показником рядка 2290 «прибуток» або з показником рядка 2295 «збиток» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2). Відзначимо також, що при заповненні рядка 02 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств дані потрібно брати **безпосередньо з бухгалтерських реєстрів** (у гривнях з копійками), коли ці дані **ще не округлені** до тис. грн у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), та округлити їх у рядку 2 декларації до цілих гривень.

Крім того, ще раз звернемо увагу на показник у **рядку 1 «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку»** Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Платник податку, у якого у **рядку 1** відображено річний дохід **понад 40 млн грн** при розрахунку податку на прибуток зобов'язаний коригувати об'єкт оподаткування (фінансовий результат до оподаткування) на **всі різниці**, передбачені Податковим кодексом України. Платник податку, у якого у рядку 1 відображено річний дохід не більше 40 млн грн, може відмовитися від розрахунку різниць з розділу III Податкового кодексу України (за винятком збитків минулих років та ще незначної кількості обов'язкових різниць, передбачених цим Кодексом). Про таке рішення платник податку, у якого річний дохід не перевищує 40 млн грн, повинен заявити, поставивши **відповідну відмітку в декларації**.

Відповідно до пп. 5.2.1 розділу I Методичних рекомендацій № 244 у процесі перевірки складаються Реєстри кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку та показників фінансового результату до оподаткування в Податковій декларації з податку на прибуток підприємств і Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма №2). Ці реєстри складаються за відповідні звітні періоди, що підлягають перевірці, на підставі даних **реєстрів бухгалтерського обліку** та фінансової звітності платника податків. Зазначені реєстри **підписуються** посадовими особами платника податків та посадовими особами контролюючого органу, що здійснювали перевірку, та **додаються до акта перевірки**. **Зразок реєстрів** кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку та показників фінансового результату до оподаткування в Податковій декларації з податку на прибуток підприємств і Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма №2) **наведено у додатку 6** до Зразка акта (довідки) перевірки (див. наказ ДПСУ від 25.02.2021 р. № 244).

Ці реєстри можуть складатися **в іншій формі**, проте така форма повинна передбачати відображення всієї інформації про **показники бухгалтерського обліку, фінансової звітності тощо**, яка є достатньою для здійснення **висновку щодо повноти декларування** зазначеним платником належних до сплати сум податку або від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток. Таким чином, при проведенні документальної перевірки можуть бути досліджені як форми звітності, так і журнали-ордери, оборотно-сальдові відомості, Головна книга тощо.

У разі наявності у платника податків, який перевіряється, **відокремлених підрозділів** в акті (довідці) зазначаються **зведені дані**, надані платником податків для включення їх до Декларації, та встановлені у процесі проведення перевірки **суми доходів** у розрізі податкових періодів та кожного такого підрозділу. При цьому в таблиці зазначаються суми наданих відокремленими підрозділами платника податків показників за кожний звітний податковий період.

При оформленні **інформаційних довідок** щодо результатів перевірки **відокремлених підрозділів, які не є юридичними особами**, обов'язково зазначаються дані податкового обліку, які надавались платнику податків для включення до Декларації, **фактичні показники**, встановлені при проведенні перевірки, та зазначаються **розбіжності**.

Списання безнадійної кредиторської та дебіторської заборгованості може вплинути відповідно на доходи і витрати підприємства, на фінансовий результат до оподаткування та на нараховану суму податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств. При перевірці таких операцій вивчаються, зокрема, дані за рахунками/субрахунками 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості", 944 "Сумнівні та безнадійні борги" та 38 "Резерв сумнівних боргів". При **проведенні перевірки кредиторської та дебіторської заборгованості** доцільно зазначити в акті перевірки суть встановлених порушень і відомості про наявні та списані заборгованості:

- реквізити осіб, з якими виникла відповідна заборгованість;
- реквізити та правову природу договорів, на підставі яких виникла відповідна заборгованість;
- дату здійснення юридичних дій, внаслідок яких утворилася заборгованість, та договірну дату виконання відповідних зобов'язань, посилання на первинні документи, що підтверджують здійснення відповідних юридичних дій;
- наявність або відсутність судових позовів або процедур позасудового врегулювання заборгованості (зокрема, заборгованості, яка на кінець періоду, що охоплено перевіркою, тривалий час перебуває на балансі без змін або збільшується);
- аналіз матеріалів попередньої перевірки на предмет відомостей про заборгованість із певним контрагентом та зіставлення їх із заборгованістю за даними бухгалтерського обліку на відповідну дату;
- наявність або відсутність фактів простроченої заборгованості суб'єктів господарювання;
- віднесення суми заборгованості до складу доходу або витрат.

Операції з **основними засобами, товарами та іншими запасами** можуть вплинути на доходи і витрати підприємства, на фінансовий результат до оподаткування та на нараховану суму податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств. При **проведенні перевірки**

операцій з основними засобами, товарами та іншими запасами та встановленні порушень законодавства доцільно зазначити в акті перевірки суть встановлених порушень і такі відомості:

- принципи бухгалтерського обліку (бухгалтерські рахунки, методи амортизації або вибуття) основних засобів, товарів та інших запасів, які застосовуються платником податків;
- балансова вартість таких активів за даними бухгалтерського обліку;
- достовірність формування складових первісної вартості, за якою придбані (створені) основні засоби обліковуються на балансі підприємства;
- відомості про проведення протягом періоду, який підлягає перевірці, переоцінки основних засобів із визначенням підстав такої переоцінки, вартостей до і після проведення переоцінки та відомостей про незалежного оцінювача, який підтверджував ринкову вартість для цілей переоцінки;
- правильність визначення строку корисного використання (експлуатації) об'єкта та дати початку (припинення) амортизації основних засобів і нематеріальних активів, передачі в господарське відання іншому суб'єкту господарювання;
- правомірність застосування у податковому обліку мінімально допустимих строків амортизації основних засобів та інших необоротних активів, нематеріальних активів;
- перевірка правильності формування податкових різниць, які виникають при нарахуванні амортизації.

Якщо **при перевірці** основних засобів, товарів та інших запасів **виявлено порушення**, то щодо виявлених фактів в акті (довідці) перевірки доцільно їх описати та вказати реквізити товарно-супровідних документів (карток складського обліку матеріалів), осіб, які здійснювали відповідне транспортування (переміщення), та осіб, які здійснювали зберігання.

При проведенні перевірки рекомендовано також дослідити та відобразити в акті (довідці) перевірки повноту використання платником податків **виробничих потужностей**, а також наявність чи відсутність **невиробничих потужностей** і наявність чи відсутність складських приміщень, використання/невикористання їх можливостей.

На нараховану суму податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств можуть впливати операції з **цінними паперами**. При перевірці таких операцій вивчаються, зокрема, дані за рахунками/субрахунками 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі", 142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам", 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам", 351 "Еквіваленти грошових коштів", 352 "Інші поточні фінансові інвестиції", 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" тощо.

При **проведенні перевірки операцій з цінними паперами** доцільно зазначити в акті перевірки суть встановлених порушень і дані щодо:

- виду цінних паперів та їх реквізитів (форми цінних паперів (документарна, бездокументарна), найменування емітента, його код ЄДРПОУ, дати видачі, номінальної вартості);
- отримання (купівля, погашення) цінних паперів (найменування суб'єкта господарювання, від якого отримано цінні папери, його коду за ЄДРПОУ; суми, за яку отримано (придбано) цінні папери, дати отримання (купівлі), форми розрахунків за отримані (придбані) цінні папери, а також щодо заборгованості перед продавцем, заборгованості емітента по цінних паперах, дати погашення);
- передання (продажу) цінних паперів (найменування суб'єкта господарювання, якому передані (продані) цінні папери, його код ЄДРПОУ, суми, за яку передано (продано) цінні папери, дати передання (продажу), форми розрахунків, дати погашення);
- заборгованість по цінних паперах станом на кінець періоду, що перевіряється;
- отримання прибутку (збитків) від операцій з цінними паперами;
- відомостей про ринок, на якому придбавалися та реалізовувалися цінні папери (біржовий/позабіржовий);
- відомостей про включення цінних паперів до біржового реєстру однієї з бірж, що функціонують в Україні.

У випадку, якщо законодавство про цінні папери передбачає **реєстрацію умов випуску цінних паперів**, в акті (довідці) перевірки доцільно зазначити відповідні умови випуску та відомості про реєстрацію такого випуску.

Якщо об'єктом купівлі або продажу є **дольові цінні папери**, в акті (довідці) перевірки рекомендовано зазначити інформацію про зіставлення ціни придбання (продажу) цінних паперів та вартості частки у чистих активах емітента, яка відповідає придбаному пакету цінних паперів.

Якщо об'єктом купівлі або продажу є **боргові цінні папери**, в акті (довідці) перевірки рекомендовано зазначити інформацію про зіставлення ціни придбання (продажу) цінних паперів та їх номіналу, збільшеному на суму нарахованих процентів або купонного доходу на дату придбання або продажу цінних паперів.

При проведенні перевірки досліджується також питання дотримання платником податків обов'язку застосовувати **коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування** (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, **на різниці**, які виникають відповідно до положень розділу III Кодексу. Перелік таких різниць наведено, зокрема, у **Додатку РІ** до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

У разі якщо платник податків **застосовує** або **повинен застосовувати коригування** фінансового результату на податкові різниці, визначені Податковим кодексом України, то **при проведенні перевірки** досліджується **правильність здійсненого коригування** фінансового результату, а в акті перевірки **наводиться інформація про вплив різниць** (збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування), структуру відповідно до додатка РІ до Декларації, суми та питому вагу у загальному обсязі, у розрізі розділів:

- різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (розділ 1 додатка РІ до Декларації);

- різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) (розділ 2 додатка РІ до Декларації);

- різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій (розділ 3 додатка РІ до Декларації);

- інші різниці (страхові резерви страховиків, різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, зворотне та пропорційне коригування витрат з метою трансфертного ціноутворення тощо (розділ 4 додатка РІ до Декларації)).

Зведені дані щодо задекларованих платником податків показників **рядка 03** «Різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України» та встановлених у процесі проведення перевірки сум різниць, які виникають відповідно до Податкового кодексу України, наводяться **в табличній формі** в додатку до акта перевірки із відображенням задекларованих показників, результатів перевірки та встановлених відхилень (зразок наведено в **додатку 9** до Зразка акта (довідки) перевірки, див. наказ ДПСУ від 25.02.2021 р. № 244).

У ході **перевірки** досліджуються також питання **звільнення від оподаткування** податком на прибуток підприємств (**пільги**), **правильність** декларування показників і, зокрема, декларування **від'ємного значення** об'єкта оподаткування, **оподаткування доходів нерезидентів** з джерелом походження з України, **своєчасність сплати** податку на прибуток підприємств та **інші питання**, які зумовлені особливостями діяльності платника податків.

Відповідно до п. 1 розділу I Методичних рекомендацій № 244 у відповідних пунктах акта (довідки) перевірки або додатках до акта (довідки) перевірки відображаються **показники поданих декларацій (звітів, інших документів)** та **показники, встановлені при проведенні перевірки** реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності платника податків, первинних та інших документів тощо в процесі опрацювання ризикових операцій, виявлених при проведенні доперевірочного аналізу та під час перевірки. **Встановлені дані (показники) декларацій** (звітів, розрахунків) відображаються у **розрізі** визначених законодавством **звітних періодів** та в **грошових одиницях**, передбачених звітністю, а **встановлені порушення**, які описуються у висновках до акта (довідки) перевірки – у **гривнях**.

Зібрана під час перевірки інформація може бути систематизована у відповідних **довідках, реєстрах, відомостях та інших реєстрах**, які додаються до акта (довідки) перевірки та можуть складатися за формами, **примірні зразки** яких наведено у додатках до Методичних рекомендацій та Зразка форми акта (довідки) перевірки (див. наказ ДПСУ від 25.02.2021 р. № 244).

У разі якщо перевіркою **встановлено порушення правильності нарахування та сплати податку на прибуток підприємств**, у акті перевірки зазначається загальний обсяг задекларованих показників, загальний обсяг заниження (завищення) таких показників за період, що підлягав перевірці, а також у розрізі податкових періодів.

Згідно з пп. 5.2.2 розділу I Методичних рекомендацій № 244 **опис порушення викладається** з дотриманням рекомендацій щодо документування встановлених порушень, визначених пунктом 5.1 цього розділу Методичних рекомендацій, з **обов'язковим зазначенням пунктів та статей нормативно-правових актів, які порушено; змісту порушення; звітного періоду**, в якому це порушення було здійснено; **первинних та/або інших документів** (бухгалтерських, податкових та інших), які підтверджують факт порушення; **кореспонденції рахунків** бухгалтерського обліку; у разі необхідності – **перелік контрольних заходів**, завдяки яким виявлено порушення (за результатами інвентаризації, проведення зустрічних звірок, тощо); детальним розрахунком та **описом матеріалів**, на підставі яких визначено суму доходів (витрат), **об'єктів оподаткування** та відхилення обчислених таким чином показників/об'єктів від задекларованих платником податків; **посадових осіб платника податків**, що були відповідальними за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів, додержання вимог податкового законодавства у періоді вчинення порушення (підписували відповідні документи, ставили підпис на поданій декларації, інше) тощо. Якщо встановлено велику кількість **однотипних порушень** – навести кілька прикладів порушень, а решту порушень **згрупувати у реєстр** (у разі необхідності винести такий реєстр в окремий додаток до акта).

Щодо перевірок, які **були розпочаті після 01.01.2021 р.**, обов'язково зазначити інформацію щодо фактів та обставин, які **підтверджують та доводять наявність вини платника податків** (з детальним їх описом; дослідженням, **яке доводить**, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, встановлених Податковим кодексом України, проте **не вжив достатніх заходів для їх дотримання**; документами та інформацією, яка підтверджує наявність вини платника податків, тощо).

Також необхідно зазначити інформацію у разі наявності **пом'якшуючих обставин** (стаття 112¹ Податкового кодексу України) або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності платника податку (пункт 112.8 статті 112 Податкового кодексу України) (з детальним описом таких обставин та наведенням матеріалів, що їх підтверджують).

2. Штрафи за порушення податкового законодавства

При проведенні документальної перевірки можуть бути виявлені факти порушення податкового законодавства, які підтверджуються зібраними у процесі перевірки матеріалами. Розглянемо деякі штрафи, які можуть бути застосовані за порушення податкового законодавства.

Відповідно до ст. 123 Податкового кодексу України застосовуються штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі **визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання**, контроль за сплатою якого покладено на **контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування** або виявлення фактів **використання податкових пільг не за цільовим призначенням** чи всупереч умовам чи цілям їх надання. Розглянемо розміри штрафів, які можуть бути накладені на платника податку згідно з цією статтею.

Відповідно до **п. 123.1** ст. 123 Податкового кодексу України вчинення платником податків діянь, що зумовили **визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання**, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, **зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку** на додану вартість платника податків на підставах, визначених підпунктами **54.3.1, 54.3.2** (крім випадків зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, задекларованої до повернення з бюджету у зв'язку із використанням права на податкову знижку), **54.3.6** пункту 54.3 статті 54 цього Кодексу, -

тягне за собою накладення на платника податків **штрафу в розмірі 10 відсотків** суми визначеного **податкового зобов'язання** та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми **бюджетного відшкодування**.

Увага!

54.3. Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, передбачених цим Кодексом або іншим законодавством, або зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, задекларовану до повернення з бюджету у зв'язку із використанням платником податку права на податкову знижку, якщо:

...

54.3.1. платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію, а при здійсненні заходів податкового контролю встановлено факти здійснення платником податків діяльності, що призвела до виникнення об'єктів оподаткування, наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог цього Кодексу та наявності діючих (у тому числі призупинених) ліцензій на право здійснення діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством;

54.3.2. дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, або завищення суми податку на доходи фізичних осіб, що підлягає поверненню з бюджету у зв'язку із використанням платником податку права на податкову знижку, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках;

...

54.3.6. результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів, свідчать про заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником податків у митних деклараціях.

Підпункти 54.3.1, 54.3.2 та 54.3.6 ст. 54 Податкового кодексу України

Згідно з п. 123.2 ст. 123 Податкового кодексу України діяння, передбачені пунктом 123.1 ст. 123, **вчинені умисно**, -

тягнуть за собою накладення **штрафу в розмірі 25 відсотків** від суми визначеного **податкового зобов'язання** та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, **завищеної суми бюджетного відшкодування**.

Щоб зрозуміти, яке **протиправне діяння** вважається **учиненим умисно**, слід звернутися до другого абзацу 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України (див. далі).

Увага!

109.1. **Податковим правопорушенням** є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (**дія чи бездіяльність**) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом.

Діяння вважаються **вчиненими умисно**, якщо існують доведені контролюючим органом **обставини**, які свідчать, що платник податків **удавано, цілеспрямовано створив умови**, які не можуть мати іншої мети, крім як **невиконання або неналежне виконання** вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

| |
|---|
| Пункт 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України |
|---|

Відповідно до п. **123.3** ст. 123 Податкового кодексу України діяння, передбачені пунктом 123.2 ст. 123, **вчинені повторно протягом 1095 календарних днів**, -

тягнуть за собою **накладення штрафу** в розмірі **50 відсотків** суми визначеного **податкового зобов'язання** та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, **завищеної суми бюджетного відшкодування**.

Згідно з п. **123.4** ст. 123 Податкового кодексу України **використання платником податків** (посадовими особами платника податків) **сум, що не сплачені до бюджету** внаслідок отримання (застосування) **податкової пільги**, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору, платежу, крім іншої відповідальності, визначеної цим Кодексом, -

тягнуть за собою **накладення штрафу** в розмірі **сум, що були використані не за призначенням** та/або всупереч умовам чи цілям надання таких пільг.

Відповідно до п. **123.5** ст. 123 Податкового кодексу України діяння, передбачені пунктом 123.4 ст. 123, **вчинені умисно**, -

тягнуть за собою **накладення штрафу у подвійному розмірі** сум, що були використані **не за призначенням** та/або всупереч умовам чи цілям надання таких пільг.

Сплата штрафу **не звільняє** таких осіб від відповідальності за **умисне ухилення** від оподаткування (п. 123.6 ст. 123 Податкового кодексу України).

Штрафи за порушення **правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання** застосовуються відповідно до ст. 124 Податкового кодексу України.

Згідно з п. **124.1** ст. 124 Податкового кодексу України у разі якщо платник податків **не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання (крім грошового зобов'язання у вигляді штрафних (фінансових) санкцій**, застосованих до нього на підставі цього Кодексу чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, а також **пені**, застосованої до нього на підставі цього Кодексу чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи) **протягом строків**, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах:

- при **затримці до 30 календарних днів** включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у **розмірі 5 відсотків** погашеної суми податкового боргу;
- при **затримці більше 30 календарних днів**, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у **розмірі 10 відсотків** погашеної суми податкового боргу.

Якщо **зарахування коштів з електронного рахунку** в системі електронного адміністрування податку **на додану вартість** в оплату **узгодженої суми грошового зобов'язання**, визначеного в **уточнюючому розрахунку** до податкової декларації, здійснюється **на наступний операційний (банківський) день**, штрафи, визначені у цьому пункті, не застосовуються.

Відповідно до п. **124.2** ст. 124 Податкового кодексу України діяння, передбачені пунктом 124.1 ст. 124, **вчинені умисно**, -

тягнуть за собою **накладення штрафу** в розмірі **25 відсотків** від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання.

Згідно з п. **124.3** ст. 124 Податкового кодексу України діяння, передбачені пунктом 124.2 ст. 124, **вчинені повторно протягом 1095 календарних днів** або які призвели до прострочення сплати грошового зобов'язання на строк **більше 90 календарних днів**, -

тягнуть за собою **накладення штрафу** в розмірі **50 відсотків** від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання.

Відповідно до п. **124.4** ст. 124 Податкового кодексу України за порушення **строку зарахування податків до бюджетів** або державних цільових фондів, установлених Законом України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні", **з вини банку**, органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, установи - учасника платіжної системи, еквайр'я **такий банк/орган сплачує штрафи в розмірах**, встановлених пунктом 124.1 ст. 124 Податкового кодексу України.

3. Пеня за порушення податкового законодавства

Пеня - сума коштів у вигляді **відсотків**, нарахована на суми **податкових зобов'язань** та/або на суми штрафних (фінансових) санкцій, **не сплачених у встановлені законодавством строки**, а також нарахована в інших випадках та порядку, передбачених Податковим кодексом України або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (пп. 14.1.162 ст. 14 Податкового кодексу України).

Згідно з п. **129.1** ст. 129 Податкового кодексу України **нарахування пені розпочинається**:

- **при нарахуванні** контролюючим органом **податкового зобов'язання** у встановлених цим Кодексом випадках, не пов'язаних з проведенням перевірки, або **при нарахуванні контролюючим органом грошового зобов'язання, визначеного за результатами перевірки**, - починаючи з **першого робочого дня**, наступного за **останнім днем** граничного строку сплати платником податків такого зобов'язання, визначеного **в податковому повідомленні-рішенні** згідно із цим Кодексом (пп. 129.1.1 ст. 129 Податкового кодексу України);

Увага!

14.1.39. **грошове зобов'язання платника податків** - сума коштів, яку платник податків повинен **сплатити до відповідного бюджету** або на єдиний рахунок **як податкове зобов'язання** та/або **інше зобов'язання**, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або **штрафну (фінансову) санкцію**, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також **санкції** за порушення законодавства у сфері **зовнішньоекономічної діяльності** та **пеня**;

Підпункт 14.1.39 ст. 14 Податкового кодексу України

- **при нарахуванні** контролюючим органом **за результатами перевірки податкового зобов'язання** та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, у **разі виявлення його заниження** - на суму такого **заниження**, починаючи з **першого робочого дня**, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків цього зобов'язання за відповідний податковий (звітний) період, щодо якого виявлено заниження, та **за весь період заниження** (у тому числі за період **адміністративного та/або судового оскарження**) (пп. 129.1.2 ст. 129 Податкового кодексу України);

- **при нарахуванні** суми **грошового зобов'язання**, визначеного **платником податків або податковим агентом**, у тому числі у разі внесення змін до податкової звітності внаслідок **самостійного виявлення** платником податків **помилки** відповідно до статті 50 цього Кодексу, - **після спливу 90 календарних днів**, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання (пп. 129.1.3 ст. 129 Податкового кодексу України). Відзначимо, що стаття 50 Податкового кодексу України регулює порядок **виправлення помилок** у раніше поданих **податкових деклараціях**, які платник податків **самостійно виявив**;

- **при виявленні** контролюючим органом **за результатами перевірки** заниження **податковим агентом** податкового зобов'язання при нарахуванні (виплаті) **оподатковуваного доходу на користь нерезидентів** або **інших платників податків** та/або несвоечасної сплати, несплати (неперерахування) податковим агентом **утриманих (нарахованих) податків** до або під час виплати оподатковуваного доходу на користь **нерезидента** або **іншого платника податків** - починаючи з **першого робочого дня**, наступного за останнім днем граничного строку сплати податковим агентом суми податкового зобов'язання, визначеного цим Кодексом (пп. 129.1.4 ст. 129 Податкового кодексу України).

У пункті **129.3** ст. 129 Податкового кодексу України встановлено, коли **нарахування пені закінчується** (крім пені, передбаченої підпунктами 129.1.2, 129.1.4 пункту 129.1 цієї статті):

- **у день зарахування коштів** на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів на відповідний рахунок платника податків та/або **в інших**

випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань (пп. 129.3.1 ст. 129 Податкового кодексу України);

- у день проведення **взаєморозрахунків** непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків (пп. 129.3.2 ст. 129 Податкового кодексу України);

- у день запровадження **мораторію** на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті відповідного рішення **Національним банком України**) (пп. 129.3.3 ст. 129 Податкового кодексу України);

- при прийнятті рішення щодо **скасування** або **списання** суми **податкового боргу** (його частини) (пп. 129.3.4 ст. 129 Податкового кодексу України).

Відповідно до **пп. 129.3.4-1** ст. 129 Податкового кодексу України нарахування пені, передбаченої **підпунктом 129.1.2** пункту 129.1 статті 129, **закінчується в день настання строку погашення** грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за **результатами перевірки**. Така пеня нараховується в день закінчення її нарахування за **весь період заниження** податкового зобов'язання, починаючи з дня, визначеного **підпунктом 129.1.2** пункту 129.1 цієї статті, по день закінчення.

У **підпункті 129.3.4-1** ст. 129 Податкового кодексу України також установлено, що **нарахування пені**, передбаченої **підпунктом 129.1.4** пункту 129.1 статті 129, **закінчується**:

- у разі **виявлення** контролюючим органом факту **несвоєчасної сплати, несплати (неперерахування)** визначених податковим агентом сум **податкових зобов'язань** - у день **сплати (погашення)** податковим агентом цих сум податкових зобов'язань;

- у разі **виявлення** контролюючим органом факту **заниження податковим агентом податкових зобов'язань** при нарахуванні (виплаті) оподатковуваного доходу **на користь нерезидентів** або **інших платників податків** - у день **настання строку погашення** податкового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за **результатами перевірки**. Для **податкових агентів**, які **занизили** податкові зобов'язання при нарахуванні (виплаті) оподатковуваного доходу **на користь нерезидентів**, така пеня нараховується **в день закінчення її нарахування** за весь період заниження податкового зобов'язання, починаючи з дня, визначеного **підпунктом 129.1.4** пункту 129.1 статті 129, **по день закінчення**.

Для **податкових агентів**, які виплачують оподатковувані доходи на користь **інших платників податків**, така пеня нараховується **за весь період заниження** податкового зобов'язання, починаючи з дня, визначеного **підпунктом 129.1.4** пункту 129.1 статті 129, **по день настання строку погашення** визначеного контролюючим органом податкового зобов'язання".

У разі **часткового погашення** податкового боргу сума такої частки **визначається з урахуванням пені**, нарахованої на таку частку.

Тепер щодо **розмірів пені**, яка нараховується податковими органами.

Відповідно до п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України на суми **грошового зобов'язання**, визначеного **підпунктом 129.1.1** пункту 129.1 статті 129 (**включаючи суму штрафних санкцій** за їх наявності та **без урахування суми пені**) та в інших випадках визначення пені відповідно до вимог цього Кодексу, якщо її розмір не встановлений, нараховується **пеня за кожний календарний день прострочення сплати** грошового зобов'язання, включаючи **день погашення**, з розрахунку **120 відсотків річних** облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

На суми **заниження податкового зобов'язання**, визначеного **підпунктами 129.1.2 та 129.1.4** пункту 129.1 статті 129, нараховується пеня за **кожний календарний день заниження** податкового зобов'язання, включаючи **день настання строку погашення** податкового зобов'язання, визначеного контролюючим органом, з розрахунку **120 відсотків річних** облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

На суми **грошового зобов'язання**, визначеного **підпунктом 129.1.3** пункту 129.1 статті 129 (**включаючи суму штрафних санкцій** за їх наявності та **без урахування суми пені**), нараховується пеня за **кожний календарний день прострочення** його сплати, починаючи з **91 календарного дня**, що настає за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, **включаючи день погашення**, із розрахунку **100 відсотків річних** облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

На суми **несвоєчасно сплачених** та/або **несплачених (неперерахованих)** податковим агентом визначених **податкових зобов'язань** відповідно до підпункту 129.1.4 пункту 129.1 цієї статті контролюючим органом нараховується **пеня за кожний календарний день такої несплати (неперерахування)**, включаючи день погашення податкового зобов'язання, з розрахунку **120 відсотків річних** облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

Згідно з п. **129.5** ст. 129 Податкового кодексу України зазначений розмір пені застосовується щодо **всіх платників та всіх видів податків**, зборів та інших грошових зобов'язань, **крім пені**, яка нараховується за порушення строку розрахунку **у сфері зовнішньоекономічної діяльності**, що встановлюється відповідним законодавством.

Як ведеться в податкових органах **оперативний облік пені** можна дізнатися з Порядку ведення податковими органами оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12.01.2021 р. № 5.

Питання для самоконтролю:

1. Чи доцільно при проведенні документальної перевірки правильності нарахування та сплати податку на прибуток підприємств здійснювати аналіз облікової політики підприємства, яке перевіряється?

2. Яку інформацію можна отримати з розпорядчого документа про облікову політику підприємства?

3. Які обов'язкові реквізити первинних документів передбачені чинним законодавством?

4. У якій формі фінансової звітності відображається фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності?

5. Чи впливають на нараховану суму податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств операції з цінними паперами?

6. Яку інформацію доцільно навести в акті перевірки у разі встановлення порушень податкового законодавства, пов'язаних з операціями з цінними паперами, які вплинули на заниження податку на прибуток підприємств?

7. Які штрафи застосовуються за порушення податкового законодавства?

8. Дайте визначення терміну «пеня», яке наведено у Податковому кодексі України.

Рекомендована література: [1; 3; 4; 8; 10; 11; 16; 17; 18; 20; 21]

ТЕМА 8. ДОКУМЕНТАЛЬНА ПЕРЕВІРКА ПОРЯДКУ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція. Документальна перевірка порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо документальної перевірки порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності

План лекції

1. Документальна перевірка порядку ведення бухгалтерського обліку.
2. Документальна перевірка порядку складання фінансової звітності.

1. Документальна перевірка порядку ведення бухгалтерського обліку

При проведенні **документальної перевірки** порядку ведення бухгалтерського обліку досліджується **облікова політика** підприємства.

Відповідно до ч. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – Закон № 996) підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів **облікову політику підприємства**. При цьому у п. 1.2 розділу I Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 (далі - Методичні рекомендації № 635) уточнено, що підприємство **самостійно** на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає **за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою)** відповідно до установчих документів **облікову політику підприємства**, а також зміни до неї.

Згідно зі ст. 1 Закону № 996 **облікова політика** - сукупність **принципів, методів і процедур**, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. Облікова політика є **одним із елементів** системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

У розпорядчому документі про облікову політику наводяться **принципи, методи і процедури**, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено **більш ніж один їх варіант**, а також **попередні оцінки**, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Таким документом може бути **Положення про облікову політику**, яке затверджується **наказом керівника підприємства**.

Так, у **розпорядчому документі про облікову політику** визначаються, наприклад, методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів; вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; методи оцінки вибуття запасів; метод обчислення резерву сумнівних боргів. Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" зараз ведуться всіма підприємствами з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 "Витрати за елементами". Таким чином, у цьому документі може бути зазначено, що підприємство застосовує додатково до рахунків класу 9 також рахунки класу 8. **Одноваріантні** методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

При розробці проекту розпорядчого документа про облікову політику доцільно орієнтуватися на положення Методичних рекомендацій № 635. Якщо ж розробляється проект розпорядчого документа про облікову політику суб'єктів державного сектору, то можна використовувати Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11.

Облікова політика може враховувати **організаційно-правову форму підприємства**, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо. Обрана підприємством облікова політика застосовується **всіма філіями, представництвами, відділеннями** та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

У ході перевірки облікової політики необхідно впевнитися, що на підприємстві дійсно затверджено розпорядчий документ про облікову політику, що цей документ не втратив чинність, що наказ, яким затверджено цей розпорядчий документ, виданий уповноваженою на те особою (наприклад, директором підприємства), що наведені у цьому документі принципи, методи і процедури відповідають чинному законодавству і т.д.

При проведенні **документальної перевірки** порядку ведення бухгалтерського обліку слід дослідити **форми організації бухгалтерського обліку**, які застосовуються підприємством, та відповідність їх чинному законодавству. Згідно з ч. 4 ст. 8 Закону № 996 для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно з дотриманням вимог цього Закону обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства **посади бухгалтера** або створення **бухгалтерської служби** на чолі з **головним бухгалтером**;

- користування послугами **спеціаліста з бухгалтерського обліку**, зареєстрованого як **підприємець**, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку **централізованою бухгалтерією** або **підприємством**, суб'єктом підприємницької діяльності, **самозайнятою особою**, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;
- **самостійне ведення** бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо **власником** або **керівником підприємства**. Ця форма організації бухгалтерського обліку **не може застосовуватися** на підприємствах, звітність яких повинна **оприлюднюватися**, та в **бюджетних установах**.

Підприємство, що становить **суспільний інтерес**, зобов'язане утворити **бухгалтерську службу** на чолі з **головним бухгалтером**, до складу якої входять **не менше двох осіб**. Положення цього абзацу не поширюється на недержавні пенсійні фонди та інститути спільного інвестування.

Увага!

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, - підприємства - емітенти **цінних паперів**, цінні папери яких **допущені до торгів** на регульованому ринку капіталу або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, **банки, страховики, недержавні пенсійні фонди**, інші **фінансові установи** (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до **великих підприємств**.

Стаття 1 Закону № 996

Таким чином, при проведенні **документальної перевірки** доцільно впевнитися, що обрана підприємством **форма організації бухгалтерського обліку** відповідає нормам ч. 4 ст. 8 Закону № 996.

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у **бюджетних установах** визначаються Кабінетом Міністрів України.

Як встановлено ч. 5 ст. 8 Закону № 996, **підприємство, зокрема, самостійно:**

- обирає **форму бухгалтерського обліку** як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає **права працівників на підписання бухгалтерських документів**.

Таким чином, при **проведенні документальної перевірки** слід впевнитися, що обрана підприємством **форма бухгалтерського обліку** відповідає **єдиним засадам**, встановлених Законом № 996. Необхідно також впевнитися, що вибір форми бухгалтерського обліку та розроблені на підприємстві система і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку **належним чином затверджені** (наприклад, наказом керівника підприємства).

Щодо визначення **прав працівників на підписання бухгалтерських документів** відзначимо наступне. Згідно з п. 2.13 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88, керівник підприємства, установи забезпечує **фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій**, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера або особи, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів. **Керівником підприємства, установи затверджується перелік осіб**, які мають право давати дозвіл (**підписувати первинні документи**) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, **повинно бути обмежено**.

Отже, при **проведенні документальної перевірки** слід впевнитися, що особи, які **підписують первинні документи** на відпуск (витрачання) грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна, дійсно уповноважені на це керівником підприємства.

Підприємство має право самостійно затверджувати правила **документообороту** і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Документооборотом називається порядок і шляхи руху документів з моменту їх складання або надходження до моменту здачі в архів. Організує документооборот на підприємстві головний бухгалтер чи бухгалтер, який розробляє правила і технологію обробки облікової інформації. Ця технологія визначає **основні етапи проходження документів**: складання первинних документів або реєстрація тих, що надійшли зі сторони; облікову обробку та реєстрацію документів; передачу документів на зберігання до архіву.

Організаційно перелічені етапи проходження документів відображаються у спеціальному документі, який називається **план (графік) документообороту**. Він має визначати здійснення систематичного контролю складання і строків проходження первинних, зведених документів між окремими структурними підрозділами, передачі їх у бухгалтерію. План (графік) документообороту розробляється, як правило, головним бухгалтером і затверджується керівником.

У ході **документальної перевірки** слід дослідити, чи належним чином затверджені правила документообороту (план (графік) документообороту), чи затверджені технологія обробки облікової інформації, додаткова система рахунків і реєстрів аналітичного обліку, і чи дотримується на практиці підприємство умов їх застосування, які установлені керівником підприємства.

Якщо підприємство **не зобов'язане** застосовувати **міжнародні стандарти фінансової звітності**, проте на практиці їх застосовує, то **при перевірці** слід впевнитися, що таке **застосування є легітимним** (наприклад, є наказ керівника підприємства, згідно з яким ці стандарти застосовуються).

Якщо **перевіряється підприємство, що становить суспільний інтерес**, то необхідно впевнитися, що особа, яка призначена на посаду **головного бухгалтера** цього підприємства, відповідає умовам, наведеним у Законі № 996. Так, у ч. 7 ст. 8 цього Закону встановлено, що **головним бухгалтером** підприємства, що становить **суспільний інтерес**, може бути призначена особа, яка має повну **вищу економічну освіту**, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування **не менше трьох років**, **не має непогашеної або незнятої судимості** за вчинення кримінального правопорушення проти власності та у сфері господарської діяльності.

При проведенні **документальної перевірки** необхідно також дослідити наступні аспекти **порядку ведення бухгалтерського обліку**:

- перевірити первинні та зведені облікові документи на **наявність обов'язкових реквізитів** (назву документа (форми), дата його складання, назва підприємства, від імені якого складено документ тощо);

- перевірити **правильність систематизації на рахунках бухгалтерського обліку** і в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, коректність бухгалтерських записів (проведень);

- дослідити, чи зазначено **в реєстрах бухгалтерського обліку** їх назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. Врахувати, що господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені;

- перевірити, чи забезпечується **взаємна відповідність** даних реєстрів бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності;

- дослідити, чи відповідають об'єкти і періодичність проведених на підприємстві **інвентаризацій** тим об'єктам і періодичності, які були визначні власником (керівником) підприємства, та чи проводилися інвентаризації у випадках, коли проведення їх було обов'язковим згідно з законодавством.

Відповідно до п. 7 розділу I Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 (з подальшими

змiнами), проведення iнвентаризацiї є обов'язковим, зокрема, перед складанням рiчної фiнансової звітностi.

2. Документальна перевiрка порядку складання фiнансової звітностi

При проведеннi документальної перевiрки порядку складання фiнансової звітностi необхідно впевнитися, що пiдприємство складає i подає всi передбаченi законодавством **форми звітностi**.

Форми фiнансової звітностi пiдприємства (крiм банкiв) i порядок їх заповнення встановлюються Мiнiстерством фiнансiв України за погодженням з Державною службою статистики України. Форма i склад статей фiнансової звітностi визначаються Нацiональним положенням (стандартом) 1 «Загальнi вимоги до фiнансової звітностi» i наводяться у додатках до цього Нацiонального положення (стандарту).

Фiнансова звітнiсть згiдно з п. 1 роздiлу II НП(С)БО 1 складається з:

Форми № 1 «Баланс» (Звiт про фiнансовий стан);

Форми № 2 «Звiт про фiнансовi результати» (Звiт про сукупний дохiд);

Форми № 3 «Звiт про рух грошових коштiв»;

Форми № 4 «Звiт про власний капiтал»;

Форми № 5 «Примiтки до фiнансової звітностi».

При проведеннi перевiрки слiд також впевнитися у тому, що в передбачених законодавством випадках пiдприємство також подало **форму № 6 «Додаток до примiток до рiчної фiнансової звітностi «Информацiя за сегментами»** (див. додаток 1 до НП(С)БО 29 "Фiнансова звітнiсть за сегментами"). Її вiдповiдно до п. 2 НП(С)БО 29 подають **тiльки пiдприємства**:

- зобов'язанi **оприлюднювати** рiчну фiнансову звітнiсть;

- що займають **монопольне (домiнуюче)** положення на ринку продукцiї (товарiв, робiт, послуг);

- щодо продукцiї (товарiв, робiт, послуг) яких **до початку звітнього року** прийнято рiшення про **державне регулювання цiн** (включаючи пiдприємства, якi здiйснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергiї та надають послуги централiзованого водопостачання та водовiдведення).

Вiдзначимо, що **повну** фiнансову звітнiсть складають **за пiдсумками року**. **Промiжну** фiнансову звітнiсть у складi Балансу i Звiту про фiнансовi результати (Звiту про сукупний дохiд) складають за пiдсумками першого кварталу, першого пiврiччя i дев'яти мiсяцiв (ч. 1 ст. 13 Закону № 996, абзац чотирнадцятий п. 2 Порядку подання фiнансової звітностi, затвердженого постановою КМУ вiд 20.02.2000 р. № 419 (з подальшими змiнами) (далi - Порядок № 419)).

У ходi **перевiрки** слiд враховувати, що вiдповiдно до п. 4 роздiлу II НП(С)БО 1 пiдприємства **можуть не наводити статтi**, за якими **вiдсутня iнформацiя до розкриття** (крiм випадкiв, якщо така iнформацiя була в попередньому звітному перiодi), а також **додавати статтi** iз збереженням їх назви i коду рядка з **перелiку додаткових статей** фiнансової звітностi, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1, у разi якщо стаття вiдповiдає таким **критерiям**:

- iнформацiя є суттєвою;

- оцiнка статтi може бути достовiрно визначена.

Показники про податок на прибуток, витрати i збитки, вирахування з доходу, вибуття коштiв, зменшення складових власного капiталу **наводяться в дужках**. До фiнансової звітностi включаються показники дiяльностi фiлiй, представництв, вiддiлень та iнших вiдокремлених пiдроздiлiв пiдприємства.

При проведеннi документальної перевiрки необхідно дослiдити, чи **своєчасно пiдприємство подавало та оприлюднювало** фiнансову звітнiсть. При цьому слiд враховувати, що згiдно з п. 5 Порядку № 419 для подання фiнансової звітностi встановлюються такi строки:

- **Проміжна фінансова звітність** (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), крім консолідованої, подається підприємствами органам, зазначеним у **пункті 2 Порядку № 419** (крім органів Казначейства), **не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна - не пізніше 28 лютого наступного за звітним року**. Зауважимо, що у **п. 2 Порядку № 419** сказано, що фінансова звітність подається **таким органам та користувачам**: органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством - іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики.

- **Проміжна** (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) або **річна фінансова звітність** подається підприємствами **органам доходів і зборів** у строки, передбачені для подання декларації з податку на прибуток підприємств.

У разі коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься **на перший після вихідного робочий день** (п. 10 Порядку № 419).

Відповідно до ч. 3 ст. 14 Закону № 996 підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, зобов'язані не пізніше ніж до **30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність** разом з аудиторським висновком **на своїй веб-сторінці (у повному обсязі)** та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до **1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність** разом з аудиторським висновком **на своїй веб-сторінці (у повному обсязі)**.

Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств, зобов'язані не пізніше ніж до **1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність** разом з аудиторським висновком **на власній веб-сторінці (у повному обсязі)**.

У ході перевірки необхідно перевірити, чи не повинне підприємство застосовувати **міжнародні стандарти фінансової звітності**. Згідно зі ст. 1 Закону № 996 **міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)** - прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

У частині 2 ст. 12¹ Закону № 996 наведено **перелік осіб, які повинні складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність, застосовуючи МСФЗ**, а саме:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес;
- публічні акціонерні товариства (ПАТ);
- суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;
- підприємства, що здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Крім того, відповідно до п. 2 Порядку № 419, який регулює питання подання фінансової звітності, фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за **міжнародними стандартами фінансової звітності** публічними акціонерними товариствами, підприємствами - емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банками, страховиками, кредитними спілками, суб'єктами господарювання, які провадять діяльність у видобувних галузях, підприємствами, які відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" належать до **великих підприємств, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:**

- **надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення** (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010);
- **недержавне пенсійне забезпечення** (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010);
- **допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування** (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010), за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення (група 66.2 КВЕД ДК 009:2010).

Оскільки обов'язок застосування МСФЗ покладено, зокрема, на **великі підприємства**, розглянемо, які підприємства згідно з ч. 2 ст. 2 Закону № 996 відносяться до великих підприємств, а які вважаються мікро-, малими та середніми підприємствами (див. табл. 8.1). Варто відзначити, що наведена у таблиці 8.1 класифікація підприємств не поширюється на бюджетні установи, оскільки про це прямо зазначено у ч. 2 ст. 2 Закону № 996.

Таблиця 8.1

Класифікація підприємств відповідно до Закону № 996

| Категорія підприємства | Критерії оцінки за рік, що передує звітному* | | |
|------------------------|--|---|--|
| | Балансова вартість активів**, євро*** | Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)****, євро*** | Середня кількість працівників*****, осіб |
| Мікропідприємства | До 350 тис. | До 700 тис. | До 10 |
| Малі підприємства | До 4 млн | До 8 млн | До 50 |
| Середні підприємства | До 20 млн | До 40 млн | До 250 |
| Великі підприємства | Понад 20 млн | Понад 40 млн | Понад 250 |

* *Новостворені підприємства для визначення своєї групи застосовують показники на дату складання першої річної фінансової звітності.*

** *Балансову вартість активів беруть із ряд. 1300 гр. 4 Балансу за формою № 1, № 1-м, № 1-мс.*

*** *Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року. Середньорічний курс НБ. можна визначити за формулою, наведеною в листі НБУ від 22.03.2004 р. № 13-410/1390, або використати вже розраховану величину з офіційного сайту НБУ.*

**** *Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) наводиться у рядку 2000 графи 3 Звіту про фінансові результати за формою № 2, № 2-м, № 2-мс.*

***** *Середня кількість працівників розраховується згідно з Інструкцією зі статистики кількості працівників, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 р. № 286.*

Докладніше про те, як визначитися з **категорією підприємства** (мікропідприємство, мале підприємство і т.д.), роз'яснено у листі Міністерства фінансів України від 23.03.2020 р. № **35210-06-5/8860**, у якому акцентовано, зокрема, увагу на наступному:

- під час визначення категорії, до якої належить підприємство, використовуються показники, які на дату складання річної фінансової звітності **за рік, що передує звітному**, відповідають **щонайменше двом** із наведених у Законі № 996 критеріїв;

- якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності **протягом двох років поспіль** не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств;

- наприклад, якщо за показниками річної фінансової звітності за **2017 рік** підприємство відповідає критеріям, встановленим для **середнього підприємства**, то для цілей Закону № 996 таке підприємство буде вважатись середнім **протягом 2018 і 2019 років**. Якщо підприємство за

результатами показників річної фінансової звітності за 2018 та 2019 роки відповідало критеріям **великого підприємства**, то починаючи з 01.01.2020 таке підприємство відноситься до категорії **великих підприємств** та належить до підприємств, що **становлять суспільний інтерес**;

- для підприємства, наведеного у прикладі, що відповідає критеріям **великого підприємства** та належить до підприємств, що **становлять суспільний інтерес**, зміна категорії з **середнього на велике** здійснюється з **01.01.2020**, та, відповідно, виникає **обов'язок скласти фінансову звітність за МСФЗ**. Датою переходу на МСФЗ для такого підприємства, яке вперше застосовуватиме МСФЗ буде 01.01.2020;

- **проміжна фінансова звітність**, річна фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за **2020 рік** складається та подається таким підприємством відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з обов'язковим перерахунком показників фінансової звітності **відповідно до вимог МСФЗ 1 "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності"**. Починаючи з 01.01.2021 підприємство складає проміжну фінансову звітність, річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за **2021 рік за МСФЗ**.

Таким чином, **при проведенні перевірки питання щодо правильності звітування підприємства за Міжнародними стандартами фінансової звітності** доцільно враховувати роз'яснення, які надані Міністерством фінансів України у листі від 23.03.2020 р. № 35210-06-5/8860.

Крім того, можна також скористатися **Прикладами визначення категорії**, до якої належить підприємство (мікро-, мале, середнє, велике) відповідно до критеріїв, наведених у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", які **погоджені на засіданні Методологічної ради з бухгалтерського обліку** при Міністерстві фінансів України (**протокол від 15.11.2018 р. № 5**). Ці приклади наведені на сайті Міністерстві фінансів України, або їх можна подивитися за таким посиланням:

<https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/13992-1112mf-18.html>

При проведенні перевірки мікропідприємств і малих підприємств слід враховувати також норми НП(С)БО 25 "Спрощена фінансова звітність". НП(С)БО 25 передбачає **два види скороченої фінансової звітності**: звичайну і спрощену. Скорочена фінансова звітність складається лише з двох звітів - Балансу (форми № 1-м і № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форми № 2-м і № 2-мс). Про те, як НП(С)БО 25 регулює застосування різними суб'єктами господарювання такої фінансової звітності, покажемо в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Застосування скороченої фінансової звітності

| Форма фінансової звітності | Хто застосовує форму фінансової звітності |
|--|--|
| Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (форми № 1-м і № 2-м) | Суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи, визнані такими відповідно до законодавства (крім тих, хто складає Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва) |
| | Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності |
| Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (форми № 1-мс і № 2-мс) | Суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат згідно з податковим законодавством* |

| | |
|--|--|
| | Суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи, що відповідають критеріям мікропідприємства |
| * Нині спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат мають право вести юридичні особи — платники єдиного податку групи 3 (п. 44.2 ст. 44 Податкового кодексу України). | |

У ході перевірки слід звернути увагу на те, що крім мікро- і малих підприємств, НП(С)БО 25 застосовують також **представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності**. Вони подають фінансову звітність у складі форм № 1-м і № 2-м. Крім того, відповідно до ч. 3 ст. 11 Закону № 996 складати скорочену за показниками фінансову звітність (у складі Балансу і Звіту про фінансові результати) дозволяється **непідприємницьким товариствам** (окрім зобов'язаних подавати звітність, складену відповідно до МСФЗ).

При проведенні перевірки доцільно враховувати такі важливі аспекти:

1. Скорочену фінансову звітність не можуть подавати ті, хто зобов'язаний складати її за МСФЗ. Про це сказано в ч. 3 ст. 11 Закону № 996, абзац п'ятнадцятий п. 2 Порядку № 419 і п. 2 розд. I НП(С)БО 25.

2. Не всі підприємства - **платники єдиного податку** мають право застосовувати НП(С)БО 25. Таким привілеєм наділені тільки ті з них, які відповідають критеріям **мікро- або малого підприємства**. Нагадаємо: Податковий кодекс не містить обмеження за кількістю найманих працівників і балансовою вартістю активів для платників єдиного податку групи 3. Тому **не завжди платник єдиного податку є мікро- або малим підприємством** у розумінні Закону № 996. Якщо кількість найманих працівників платника єдиного податку перевищить 50 осіб і балансова вартість його активів становитиме більше 4 млн євро, то йому доведеться відмовитися від застосування НП(С)БО 25 і перейти на повноформатну фінансову звітність.

3. Особи, що подають **Спрощений фінансовий звіт** (малі підприємства - **платники єдиного податку** групи 3 і мікропідприємства), можуть (п. 8 розд. I НП(С)БО 25):

- обліковувати необоротні активи **тільки за первісною вартістю** без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;

- **не створювати забезпечення** майбутніх витрат і платежів (на оплату майбутніх відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнавати відповідні витрати в періоді їх фактичного здійснення;

- **поточну дебіторську заборгованість** включати до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Для осіб, які подають фінансову звітність за формами № 1-м і № 2-м, таке послаблення не передбачене. Їм доведеться виконувати всі вимоги відповідних облікових стандартів.

4. Платники податку на прибуток, які застосовують НП(С)БО 25, **не визначають** суми відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань відповідно до НП(С)БО 17. Такий висновок випливає з норм пп. 2.19 і 5.8 розд. II, п. 2.6 розд. III НП(С)БО 25.

5. **Скорочену фінансову звітність** у складі Балансу і Звіту про фінансові результати **подають раз на рік** (абзац п'ятнадцятий п. 2 Порядку № 419). Проте якщо мікро- або мале підприємство — платник податку на прибуток є має великий дохід (тобто його річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за останній річний звітний (податковий) період **перевищує 40 млн грн**), то йому доведеться подати фіскалам проміжну фінансову звітність у складі декларації з податку на прибуток підприємств за звітний квартал (див. лист Мінфіну від 21.02.2017 р. № 11130-02-2/4779).

6. Для суб'єктів малого підприємництва – **платників єдиного податку групи 3**, не зареєстрованих платниками ПДВ, передбачена можливість систематизації інформації, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, в реєстрах бухгалтерського обліку **без застосування подвійного запису** (ч. 3 ст. 3 Закону № 996, п. 9 розд. I НП(С)БО 25).

У ході перевірки слід також враховувати, що мікро- і малі підприємства не використовують форму № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», затверджену наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302. Крім того, звільнені вони і від подання

разом із фінансовою звітністю Звіту про управління (ч. 7 ст. 11 Закону № 996, абзац восьмий п. 2 Порядку № 419).

Мікро- і малі підприємства, які використовують НП(С)БО 25, можуть застосовувати Спрощений план рахунків. Але підприємства, що застосовують НП(С)БО 25, мають право, але не зобов'язані використовувати в роботі Спрощений план рахунків. Таким чином, мікро- і малі підприємства можуть користуватися в роботі **загальним Планом рахунків**.

Наведемо категорії підприємств – **платників податку на прибуток підприємств**, а також склад **річної** фінансової звітності, місця та строки її подання такими особами за звітний рік у таблиці 8.3.

Таблиця 8.3

Подання річної фінансової звітності підприємствами – платниками податку на прибуток підприємств

| Категорія підприємств | Вид фінансової звітності | Склад | Держоргани, яким подається форм | |
|--|--|---|---|---|
| | | | податкові органи | органи статистика |
| Мікропідприємства | Скорочена фінзвітність у складі Балансу і Звіту про фінрезультати (п. 3 ст. 11 Закону № 996) | Ф. № 1-мс; ф. № 2-мс (ч. 2 п. 2 НП(С)БО 25) | Протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року, разом з декларацією з податку на прибуток підприємств | Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року |
| Малі підприємства | Фінрезультати (п. 3 ст. 11 Закону № 996) | Ф. № 1-м; ф. № 2-м (ч. 1 п. 2 НП(С)БО 25) | | |
| Середні, великі підприємства | Повний комплект | Усі форми: ф. № 1, ф. № 2, ф. № 3 або ф. № 3-н, ф. № 4, ф. № 5, ф. № 6 | | |
| Підприємства, які складають фінзвітність за МСФЗ | Повний комплект | Усі форми (Баланс, Звіт про фінрезультати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про зміни капіталу, Примітки до фінзвітності) | | |

Наведемо категорії підприємств, які **не є платниками податку на прибуток підприємств**, а також склад **річної** фінансової звітності, місця та строки її подання такими особами за звітний рік у таблиці 8.4.

Таблиця 8.4

Подання річної фінансової звітності підприємствами, які не є платниками податку на прибуток підприємств

| Категорія підприємств | Вид фінансової звітності | Склад | Держоргани, яким подається форм | |
|---|---|--|---------------------------------|---|
| | | | податкові органи | органи статистика |
| Платники єдиного податку групи 3, які ведуть облік за НП(С)БО | Скорочена фінансова звітність у складі балансу і Звіту про фінансові результати | Ф. № 1-мс; ф. № 2-мс (за умови, що підприємство відповідає критеріям мікро- або малого підприємства) | х | Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року |
| Платники єдиного податку групи 4 | Мікро- | Скорочена фінансова звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати | х | Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року |
| | Малі | | | |
| | Інші | Усі форми: ф. № 1, ф. № 2, ф. № 3 або ф. № 3-н, ф. № 4, ф. № 5, ф. № 6 | | |

При проведенні перевірки слід також враховувати, що згідно з п. 2 Порядку № 419 підприємства (крім бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств) подають разом з річною фінансовою звітністю **звіт про управління**. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. **Середні підприємства** мають право не відображати у **звіті про управління нефінансову інформацію**.

Які підприємства повинні подавати Звіт про управління згідно з ч. 7 ст. 11 Закону № 996, наведено в табл. 8.5.

Таблиця 8.5

Подання підприємствами Звіту про управління

| Категорія підприємства | Подання підприємствами Звіту про управління |
|------------------------|---|
| Мікропідприємство | Не потрібно подавати |
| Мале підприємство | Не потрібно подавати |
| Середнє підприємство | Потрібно подавати, але можна не наводити нефінансову інформацію |
| Велике підприємство | Потрібно подавати |

Звіт про управління подають відповідно до **Директиви № 2013/34/ЄС**. У цій Директиві зазначено, що інформація, яка надається у Звіті про управління, не повинна обмежуватися

фінансовими аспектами виробничо-господарської діяльності підприємства. Вона також повинна включати аналіз екологічних і соціальних аспектів виробничо-господарської діяльності, необхідних для розуміння розвитку, результативності або стану підприємства.

Яку саме інформацію слід включати у Звіт про управління, можна дізнатися з Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління, затверджених наказом Мінфіну від 07.12.2018 р. № 982 (далі – Методичні рекомендації № 982). Відповідно до п. 2 розділу II Методичних рекомендацій № 982 з метою систематизації та співставності інформації звіт про управління рекомендується формувати за такими напрямками:

1) організаційна структура та опис діяльності підприємства;

2) результати діяльності;

3) ліквідність та зобов'язання;

4) екологічні аспекти;

5) соціальні аспекти та кадрова політика;

6) ризики;

7) дослідження та інновації;

8) фінансові інвестиції;

9) перспективи розвитку;

10) корпоративне управління (складають підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).

Перелік напрямів та показників, які рекомендується розкривати у звіті про управління не є вичерпним. Підприємство може розкривати іншу інформацію, яку вважає за доцільне (п. 3 Методичних рекомендацій № 982).

Згідно з п. 4. Методичних рекомендацій № 982 **великим підприємствам**, середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує критерій у **500 працівників**, рекомендується включати у звіт про управління **нефінансові показники діяльності**, що містять інформацію щодо **впливу його діяльності, зокрема на навколишнє середовище, довкілля, соціальні питання**, у тому числі питання соціального захисту працівників підприємства, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом, а саме:

- стислий опис моделі діяльності підприємства;

- опис політики, яку провадить підприємство, щодо зазначених питань;

- результат такої політики;

- основні ризики, пов'язані із зазначеними питаннями, що стосуються діяльності підприємства, у тому числі (якщо доречно) ділові відносини, продукція або послуги, які можуть спричинити негативні наслідки у цих сферах, та яким чином підприємство здійснює управління цими ризиками;

- основні нефінансові показники, що характеризують діяльність підприємства.

Якщо підприємство не провадить політики щодо зазначених питань, то рекомендується у нефінансовій інформації зазначати відповідне пояснення.

У ході перевірки підприємств, що здійснюють **заготівлю деревини** і при цьому становлять **суспільний інтерес**, необхідно дослідити, чи подають вони разом з річною фінансовою звітністю **звіт про платежі на користь держави**. У разі подання таким підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про платежі на користь держави.

При проведенні перевірки суб'єктів господарювання, які провадять діяльність у **видобувних галузях**, необхідно дослідити, чи подають вони **звіт про платежі на користь держави** відповідно до Закону України "Про забезпечення прозорості у видобувних галузях". Зауважимо, що згідно з ч. 1 ст. 1 цього Закону до **видобувних галузей** належать галузі промисловості, пов'язані з геологічним вивченням надр, у тому числі **дослідно-промисловою розробкою родовищ корисних копалин загальнодержавного значення, видобуванням корисних копалин загальнодержавного значення, виконанням робіт** (здійсненням діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, **реалізацією** видобутої продукції, **транспортуванням трубопроводами вуглеводнів**, у тому числі з метою транзиту.

Звернемо увагу, що Міністерство фінансів України та Державна служба статистики України у спільному листі від 14.03.2018 р. № 35230-06-5/6959, № 04.3-07/22-18 роз'яснили, які саме підприємства належать до підприємств, що здійснюють **діяльність із заготівлі деревини** або з **добування корисних копалин** (тому зацікавленим особам варто звернутися до цього листа).

У листі Державної фіскальної служби України від 19.02.2019 № 5491/7/99-99-15-02-01-17 висловлено думку, що **звіт про управління**, консолідований звіт про управління, **звіт про платежі на користь держави** та консолідований звіт про платежі на користь держави, **не є складовими фінансової звітності і, відповідно, обов'язку подання таких звітів до контролюючих органів разом з Податковою декларацією з податку на прибуток підприємств законодавством не визначено.**

Відзначимо також, що **при проведенні перевірки** як допоміжні документи можуть бути використані:

- 1) Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433;
- 2) Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476.

Питання для самоконтролю:

1. У якому розпорядчому документі підприємства наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант?
2. Як у ході перевірки визначити, які методи амортизації основних засобів може використовувати підприємство?
3. Як у ході перевірки визначити, які методи оцінки вибуття запасів може використовувати підприємство?
4. На що доцільно звернути увагу при проведенні документальної перевірки порядку ведення бухгалтерського обліку?
5. На що доцільно звернути увагу при проведенні документальної перевірки відпуску (витрачання) грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна?
6. Які форми фінансової звітності згадуються у Національному положенні (стандарті) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»?
7. Які підприємства зобов'язані подавати форму № 6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»?
8. Коли мікропідприємства повинні подавати органам статистики річну фінансову звітність?
9. Коли великі підприємства повинні подавати органам статистики річну фінансову звітність?

Рекомендована література: [1; 2; 3; 5; 11; 12]

Рекомендована література:

- 1) Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. М. Краєвський та ін. Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с.
- 2) Виноградова М.О., Жидєєва Л.І. Аудит: навч. пос. К.: Центр навчальної літератури, 2019. 654 с.
- 3) Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, із змінами і

- доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
- 4) Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
 - 5) Дохід: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
 - 6) Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
 - 7) Коцупатрій М.М., Гуцаленко Л.В., Дерій В.А. Державний фінансовий контроль: навч. пос. К.: Центр навчальної літератури, 2019. 424 с.
 - 8) Куцик П.О., Полянська О.А. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. пос. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2017. 508 с.
 - 9) Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
 - 10) Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 - 11) Податок на прибуток: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>
 - 12) Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
 - 13) Про затвердження Положення про документальне забезпечення бухгалтерських запасів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
 - 14) Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: Постанова КМУ від 23.10.2013 р. № 805, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF#Text>
 - 15) Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: Наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15#Text>
 - 16) Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>
 - 17) Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 14, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0105-15>
 - 18) Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 24.12.2010 р. № 897, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15>
 - 19) Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 року № 2939-XII, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

- 20) Avi-Yonah R. S. Advanced Introduction to International Tax Law : Second Edition / Reuven S. Avi-Yonah // Edward Elgar Publishing Ltd, 2019. 192 p.
- 21) Hunt M. UK Taxation: a simplified guide for students : Finance Act 2020 edition / Mark Hunt // Spiramus Press, 2020. 316 p.