

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
БУКОВИНСЬКА ДЕРЖАВНА ФІНАНСОВА АКАДЕМІЯ

**Н.Б. Гусак,
Ю.Д. Гусак**

КОНТРОЛЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*



Київ – 2007

УДК 336.225.673(075.8)

ББК 65.261.4я73

Г 11

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(лист №1.4/18-Г-415 від 04.07.2006р.)*

Рецензенти:

Лотоцький І.І. – доктор економічних наук, професор Подільського державного аграрно-технічного університету;

Рошило В.І. – кандидат економічних наук, кафедри обліку і аудиту Чернівецького торгово-економічного інституту;

Кавецька М.О. – заступник голови – начальник управління контролюючої роботи ДПА в Чернівецькій області.

Гусак Н.Б., Гусак Ю.Д.

Г 11 Контроль податкових органів за діяльністю підприємств. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.

ISBN 966-364-369-2

У навчальному посібнику викладено теоретичні основи організації податкового контролю в Україні та методичні рекомендації по перевірках майже всіх видів податків, зборів та обов'язкових платежів, що використовуються в практичній діяльності податкових органів.

Підготовлений на основі податкового законодавства станом на 1 січня 2005 року. Навчальний посібник з дисципліни “Контроль податкових органів за діяльністю підприємств” може бути використаний у навчальному процесі студентами напряму 0501 “Економіка і підприємництво”.

ISBN 966-364-369-2

© Гусак Н.Б., Гусак Ю.Д., 2007

© Центр учбової літератури, 2007

ВСТУП

Державний податковий контроль є суттєвим елементом державного регулювання економіки й обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому. Його основна мета — сприяння реалізації податкової політики держави в процесі формування бюджетів різних рівнів. Від його ефективності в значній мірі залежить економічний добробут держави та її безпека.

Майбутні податківці повинні мати високий рівень теоретичних знань і практичних навичок з методики проведення перевірок за справлянням податків, зборів та обов'язкових платежів, що сплачуються до бюджету, і вміти оформляти їх результати.

Виходячи з вищевикладеного, виникла необхідність у написанні навчального посібника “Контроль податкових органів за діяльністю підприємств”.

Мета навчального видання – допомогти оволодіти знаннями щодо теоретичних основ, методичних рекомендацій і практичних навичок організації податкового контролю за діяльністю суб'єктів підприємництва, видів порушень податкового законодавства та економічних санкцій за ці порушення.

Запропонований навчальний посібник містить основні концептуальні положення, на яких базується податковий аудит. В ньому розкриті методи податкових перевірок та описані методики проведення попередніх та документальних перевірок практично по всіх видах податків, зборів та обов'язкових платежів.

З метою кращого засвоєння теоретичного матеріалу до кожної теми подані завдання для перевірки знань та тести. Оволодіння матеріалом навчального посібника дозволить отримати студентам знання, необхідні не лише майбутнім фахівцям державних податкових органів, а й бухгалтерам фінансистам та менеджерам.

ТЕМА 1

СУТНІСТЬ ТА ЗАВДАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Суть та необхідність податкового контролю

У здійсненні податкового процесу чільне місце посідає контроль за формуванням і практичною реалізацією системи оподаткування в державі. За своєю економічною суттю це одна із функцій держави в управлінні економікою, а в широкому плані – це контроль за розподілом і перерозподілом валового внутрішнього продукту для досягнення економічного зростання й соціальної справедливості в суспільстві.

Податковий контроль як елемент керування процесом оподаткування є необхідною умовою існування ефективної податкової системи. Він покликаний забезпечити зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування. Податковий контроль – це завершальна стадія керування оподаткуванням, і одночасно – один з елементів планування податкових доходів бюджету.

Податковий контроль внутрішньо властивий будь-якій державі. Саме він створює умови для виконання податками повною мірою своєї фіскальної функції – формування грошових ресурсів держави. Разом з тим, розглядати контроль тільки як завершальний етап управлінської діяльності в сфері оподаткування – означає зводити його винятково до порівняння фактичних результатів із установленими показниками. Такий підхід, що висвітлює тільки один бік розглянутого явища, не відповідає ні теоретичним основам оподаткування, ні сформованій практиці.

Податковий контроль у якості складової частини державного управління економікою має певну специфіку практики застосування і цільову спрямованість, що відрізняє його від інших видів контролю. Він провадиться шляхом застосування науко-

во обґрунтованих методів встановлення ступеня відповідності практики оподаткування положенням розробленої податкової політики. Інститут податкового контролю являє собою складовий елемент загальної структури контролюючих органів держави і разом з тим виступає як найважливіша ланка фінансового механізму в цілому.

Податкові контрольні дії охоплюють усю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, податкових груп, груп платників, територій тощо. Тобто, податковий контроль пронизує економіку по вертикалі і горизонталі, забезпечуючи фіскальні інтереси бюджету.

До предмета податкового контролю належать: перевірка правильності обчислення податкового платежу, своєчасне і повне його перерахування, здійснення інших дій, безпосередньо пов'язаних із виконанням платником своїх податкових обов'язків (постановка на облік в органах податкової служби, складення та подання податкової звітності тощо). Специфіка податкового контролю визначається особливостями руху грошових потоків від корпоративних та індивідуальних власників до скарбниці держави.

Таким чином, під податковим контролем варто розуміти багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово – господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету і встановлення її відповідно вимогам чинного законодавства.

1.2. Форми та види податкового контролю

Податковий контроль за економічним змістом є явищем досить багатограним та різноплановим. Тому виникає необхідність його класифікації з виділенням організаційних та методичних характеристик.

У найзагальнішому плані податковий контроль поділяється на зовнішній і внутрішній контроль. Зовнішній – здійснюють контролюючі органи, визначені законодавством. Це –

податкові, митні органи та органи державних цільових фондів. Внутрішній контроль здійснюють суб'єкти підприємницької діяльності, тобто юридичні та фізичні особи – платники податків.

Залежно від ступеня охоплення об'єктів податковим контролем можна відокремити комплексний, тематичний, повний, частковий, суцільний та вибіркового контролю.

Комплексний контроль – це контроль, що охоплює всю діяльність суб'єкта.

Тематичний податковий контроль охоплює окремі сторони діяльності суб'єкта.

Повний податковий контроль – це контроль, який всебічно вивчає фінансову діяльність об'єкта з максимально можливим застосуванням різних методів контролю.

Частковий контроль проводиться з певного переліку питань про фінансову діяльність суб'єкта оподаткування.

Суцільний контроль передбачає вивчення усіх первинних документів і записів у формах аналітичного й синтетичного обліку. Вибірковий контроль передбачає перевірку або всіх документів певного періоду звітного року, або частини документів за увесь звітний період.

За джерелами інформації податковий контроль можна поділити на документальний і фактичний. Зрозуміло, що документальний контроль ґрунтується на вивченні даних фінансової документації, а фактичний – на даних фактичної перевірки у натуральних показниках.

Наступним видом податкового контролю у загальній схемі є контроль за цільовою спрямованістю контрольних дій. Тут виділяються: стратегічний податковий контроль – він спрямовується на вирішення питань стратегії розвитку підприємства чи організації, і тактичний – з питань поточної фінансової діяльності.

За місцем здійснення податкового контролю його поділяють на контроль на місцях, коли суб'єкт виконує контрольні дії безпосередньо на підконтрольному об'єкті, та дистанційний, коли об'єкт контролюється на відстані за допомогою інформації, яка передається через засоби зв'язку.

Суттєвою ознакою класифікації податкового контролю є форма його здійснення, за якою виділяють: попередній контроль, поточний і наступний.

Попередній контроль здійснюється до формування платником податків об'єктів оподаткування (реєстрація платників податків та відповідної інформації щодо їх діяльності).

Поточний (оперативний) контроль здійснюється в ході формування об'єктів оподаткування. Він покликаний попереджати помилкові або незаконні дії за операціями, які вже проводяться платниками податків і впливають на формування об'єктів оподаткування.

Наступний контроль починається після формування платником податків об'єктів оподаткування і здійснення розрахунків податків у відповідних податкових деклараціях (розрахунках) та інших документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків. Для здійснення наступного контролю використовують інформацію, зафіксовану у відповідних облікових, податкових і звітних документах, та дані про фактичний стан майна і зобов'язання платника податків на дату складання податкових декларацій і проведення перевірки.

Попередній, поточний (оперативний) та наступний контроль тісно пов'язані й часто взаємодоповнюються. Поточний контроль оперативно доповнює попередній, наступний – попередній і поточний, що значною мірою сприяє поліпшенню всієї системи податкового контролю.

Проте такий розподіл є дуже умовним, тому що ті самі контрольні заходи можуть бути одночасно попередніми, поточними і наступними щодо різних, пов'язаних з виконанням податкових зобов'язань дій.

Наприклад, камеральна перевірка розрахунку податку на прибуток за перший квартал: стосовно моменту обчислення податку за перший квартал – це наступний контроль; стосовно моменту сплати податку – попередній контроль; стосовно процесу виконання зобов'язань по сплаті податку за весь податковий період (рік) – поточний контроль.

Основними процедурами податкового контролю є:

- ◆ реєстрація й облік платників податків;
- ◆ облік податків та інших обов'язкових платежів;
- ◆ масово-роз'яснювальна робота і консультації платників;
- ◆ проведення податкових перевірок (камеральних і виїзних), в тому числі спільні перевірки, що здійснюються декількома державними контролюючими органами;
- ◆ аналіз фінансової звітності платників податків та інформації, отриманої з інших джерел;
- ◆ одержання пояснень від платників податків та інших осіб;
- ◆ огляд приміщень і територій, які використовуються для одержання доходу (прибутку);
- ◆ обмін інформацією з іншими державними органами, її аналіз, а також координація дій з такими органами в області контролю.

Як бачимо з наведеного переліку, весь набір контрольних дій орієнтовано на забезпечення повного збирання податків і зборів, оскільки виконання кожним платником своїх податкових зобов'язань – необхідна і достатня умова виконання державного бюджету (у випадку реальної обґрунтованості останнього).

Усі перераховані вище контрольні дії активно застосовуються на практиці, однак ефективність їхнього використання ще не досягла оптимального рівня. Вимагають удосконалювання як організація і методи контролю, так і законодавча база.

В цілому, ефективність податкового контролю багато в чому залежить від методичної якості податкових законів. Чим складніше, заплутаніше, суперечливіше буде податкове законодавство, тим важче здійснювати податковий контроль. У цьому плані прийняття законів прямої дії повинне сприяти підвищенню ефективності податкового контролю.

1.3. Методи податкового контролю

Залежно від напрямку аудиту підприємства, повного чи завершеного, податковим аудитором визначаються об'єкти контролю, джерела інформації із застосуванням певних методів перевірки.

Тема 1. Сутність та завдання податкового контролю

Методи податкового контролю – це інструменти, за допомогою яких аудитор накопичує дані перевірки.

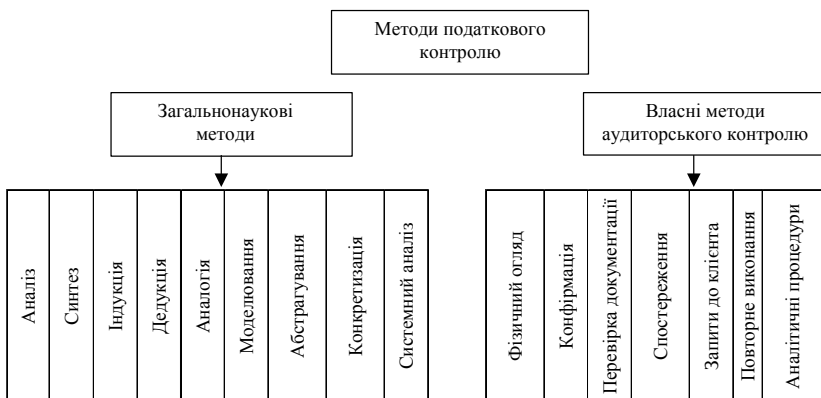


Рис. 1.1. Класифікація методів податкового контролю

При виборі процедур перевірки податковий інспектор серед досить поширених методів може обирати методи, які в міжнародній літературі з бухгалтерії розподіляються на:

- ◆ фізичний огляд;
- ◆ конфірмацію;
- ◆ перевірку документації;
- ◆ спостереження;
- ◆ запити до клієнта;
- ◆ повторне виконання;
- ◆ аналітичні процедури.

Розглянемо окремо кожний із зазначених методів.

Фізичний огляд – це перевірка або підрахунок аудитором матеріальних активів. Дані, отримані при цьому, найчастіше пов'язані з товарно-матеріальними цінностями та готівкою. Фізичний огляд можна використати при перевірці цінних паперів, отриманих векселів і матеріальних основних активів. Стосовно мети проведення податкового аудиту, важливо відрізнити фізичний огляд

(наприклад, придатних для реалізації на ринку цінних паперів і готівкових грошових коштів) від документального контролю (наприклад, за погашеними чеками і документами з реалізації). Якщо документ (такий, як накладна на реалізацію), що досліджується, не має цінності сам по собі, то подібні свідоцтва називають документацією. Наприклад, до підпису чек є звичайним документом суворої звітності, а після підпису – активом; після його погашення він знов стає документом. З технічної точки зору фактичний контроль чека може мати місце тільки тоді, коли чек є активом.

Фізичний огляд (як безпосередній спосіб перевірки реальності існування даного активу) дозволяє отримати надійні і корисні аудиторські висновки. Звичайно, фактичний контроль – це об'єктивний спосіб, що дозволяє перевірити як кількісні характеристики активу, так і правильність його оцінки. У деяких випадках це також корисний метод оцінки стану активу або його якісних характеристик.

Однак фізичний огляд недостатній для підтвердження того, що існуючі активи дійсно належать клієнту. Крім того, в багатьох випадках аудитор не має достатньої кваліфікації, щоб робити висновки про такі якісні показники, як моральний знос та інші технічні характеристики обладнання. За допомогою фізичного огляду також звичайно не можна визначити чи правильно була зроблена підприємством оцінка наявних матеріальних цінностей для складання фінансової звітності.

Конфірмація або підтвердження – це одержання письмової або усної відповіді третьої незалежної сторони, що підтверджує точність інформації. У практиці податкових інспекцій він часто застосовується як проведення зустрічних перевірок контрагентів підприємства, що перевіряється.

Згідно з п. 2 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу України» від 24.12.93 р. №3813-ХІІ зі змінами та доповненнями державним податковим органам надано право одержувати безкоштовно від підприємств, установ, включаючи установи Національного банку України, організацій і громадян будь-яку інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, обов'язкових платежів до бюджету. Оскільки конфір-

мації надходять з джерел, незалежних від платника податків, вони високо оцінюються та часто використовуються. Конфірмації рідко використовуються в перевірках основних засобів, тому що вони можуть бути перевірені відповідно через документацію або шляхом фізичного огляду. Навпаки, конфірмації звичайно використовуються для перевірки разових угод між організаціями, витрат з можливим приватним характером.

Приклади застосування методу конфірмації

Приклад 1.

У ході перевірки підприємства «Алекс» з метою підтвердження валових витрат у сумі 10 000 грн. та податкового кредиту з податку на додану вартість у сумі 2 000 грн. на придбання товарно – матеріальних цінностей у приватного підприємства «Бриз» аудитором направлено запит на проведення зустрічної перевірки підприємства-постачальника.

За наслідками зустрічної перевірки встановлено, що підприємство «Бриз» підприємству «Алекс» товари не відвантажувало. Валові доходи та податкові зобов'язання з ПДВ за вищезазначеною господарською операцією не знайшли відображення у деклараціях підприємства «Бриз».

Таким чином, по підприємству «Алекс» підлягають зменшенню валові витрати на суму 10000 грн. та податковий кредит – на суму 2000 грн.

Приклад 2.

Перевірка підприємства «А» з питання відшкодування ПДВ викликала сумніви з приводу цін на товари, придбані підприємством «А» у підприємства «Б». Також встановлено, що підприємство «Б» є основним постачальником підприємства «А».

За допомогою запиту в комп'ютерну базу даних встановлено, що підприємство «А» є одним із засновників підприємства «Б», а значить, підприємства «А» і «Б» є пов'язаними особами.

Крім того, аудитором направлено запит у торгово-промислову палату щодо середньоринкових цін по Україні на такі товари.

Висновком торгово-промислової палати підтверджено, що ціни на придбані у підприємства «Б» товари значно вищі за середньоринкові по Україні.

Таким чином, валові витрати підприємства «А» підлягають зменшенню на суму різниці між ціною придбання товару у підприємства «Б» і середньоринковою ціною на ці товари.

Перевірка документації – ревізійна перевірка документів та записів платника податків (клієнта) для того, щоб підтвердити інформацію, яка є або повинна бути включена до фінансового звіту. Документи, які перевіряє податковий інспектор – це записи, які використовуються підприємством для того, щоб забезпечити інформацію для управління своїми справами організованим способом. Через те, що кожна господарська операція звичайно підтверджується хоча б одним документом, існує великий обсяг доступних доказів такого типу. Наприклад, підприємство звичайно зберігає замовлення покупця, відвантажувальний документ та дублюючі рахунки за кожний період збуту. Ті ж самі документи є корисним доказом у процесі проведення податковим інспектором перевірки точності звітів підприємства. Документація – це форма доказу, що широко використовується при кожній перевірці, тому що вона, звичайно, доступна для інспектора. Інколи це єдиний прийнятний тип доступних доказів.

Спостереження застосовується у податковому контролі та аудиті як один із видів не суцільного дослідження господарських операцій, що ґрунтується на застосуванні вибіркового методу. Вибірковий метод дослідження використовують для встановлення достовірності показників усієї сукупності, яка вивчається, на основі обстеження лише деякої її частини. Цей метод забезпечує одержання репрезентативних даних. У теорії вибіркового методу розглядають такі основні питання: способи відбору одиниць, які підлягають спостереженню; принципи організації обстежень; оцінка вибірових даних, які їх зумовлюють, способи усунення неістотних показників і встановлення їхніх розмірів; поширення вибірових спостережень на всю генеральну сукупність (діяльність підприємства, корпорації та ін.).

Сутність вибіркового методу полягає у правильному відборі одиниць спостереження. Точність результатів, добутих за допомогою цього методу, залежить від способу відбору одиниць спостереження, ступеня коливань ознаки у сукупності, кількості одиниць, які підлягають спостереженню.

Вибіркові спостереження за умови правильної організації і проведення дають досить достовірні дані, придатні для використання у фінансово-господарському контролі. В аудиторському процесі до вибірових спостережень вдаються з метою скорочення обсягу процедур, що використовують при дослідженні об'єктів контролю.

Прикладом вибірових спостережень може бути контрольна перевірка якості інвентаризації товарно-матеріальних цінностей. У практиці торгових підприємств вибіркової перевірці підлягають 10-15 відсотків найменувань із підвищеним попитом цінностей, занесених до інвентаризаційного опису.

Вибірковими контрольними перевірками охоплюють не менше як 15 відсотків усіх проведених інвентаризацій. При цьому важливо правильно відібрати одиниці, які підлягають вибіркової перевірці, організувати цю перевірку, а потім провести оцінку добутих даних, їх репрезентативності та інші процедури вибірових спостережень у фінансово-господарському контролі.

Спостереження також є методом використання почуттів для того, щоб оцінити певні дії. Під час перевірок існує багато можливостей тренувати зір, слух, торкання та нюх для того, щоб оцінювати широкий діапазон речей. Наприклад, податковий інспектор може здійснювати обхід підприємства для отримання загального враження про виробництво та технічний стан основних засобів підприємства, спостерігати, чи іржаве устаткування для того, щоб оцінити його застарілість, дивитись як робітники виконують розрахункові завдання, щоб виявити, чи бере особа відповідальність за виконання цього. Інформація, отримана таким методом може бути цінною та корисною. Але одного спостереження недостатньо, щоб дізнатись, чи дійсно обладнання належить підприємству, що перевіряється. Метод спостереження доцільно застосовувати в комплексі з іншими методами.

На практиці метод спостереження застосовується при проведенні оперативних перевірок підприємств торгівлі, громадського харчування та послуг. Тобто спостереженнями головним чином перевіряється дотримання порядку проведення розрахунків із споживачами, а саме:

- ◆ проведення розрахункових операцій на повну суму покупки через зареєстровані, опломбовані та переведені у фіскальний режим реєстратори розрахункових операцій (РРО), а у випадках, передбачених законодавством – книги обліку розрахункових операцій (КОРО) та розрахункової книжки;
- ◆ забезпечення цілісності пломб РРО;
- ◆ застосування режиму попереднього програмування найменування, цін товарів та обліку їхньої кількості;
- ◆ ведення обліку товарних запасів на складах та місцях їх реалізації;
- ◆ забезпечення відповідності сум грошових коштів сумі, зазначеній у денному звіті РРО.

Виявлені вибірковою перевіркою порушення можуть свідчити про наявність суттєвіших порушень з боку платників податків. Наприклад, суми виторгу господарської одиниці, де виявлені вищезазначені порушення, виявляються меншими у зіставленні з сумами виторгів подібних одиниць торгового підприємства.

Приклад застосування методу спостереження

При проведенні зіставлення з'ясовано, що середня сума виторгу за один робочий день у кафе «Ноктюрн» становить 200 грн., а у інших кафе, рівнозначних за площею, з тим же асортиментом страв та у тій же частині міста – 1000 грн.

Цей факт свідчить про доцільність застосування ще одного прийому спостереження – проведення хронометражу робочого часу, тобто податковий інспектор знаходиться у приміщенні господарської одиниці протягом кількох днів та слідкує за повнотою проведення сум через РРО.

Проведення хронометражу у кафе «Ноктюрн» підтвердило, що реальне значення середньоденного виторгу становить 1000 грн., а база оподаткування підприємства може бути розширена на 30 000 грн. щомісяця.

Матеріали перевірок із застосуванням методу спостереження можуть стати початком комплексної документальної перевірки підприємства з вивченням реальних обсягів товарно-грошових потоків.

Запити до платника податків – це отримання письмової або усної інформації від клієнта у вигляді відповідей на запитання податкового інспектора. Отримана таким чином інформація не може бути визнана як заключна, тому що вона отримана не від незалежного джерела і може бути необ'єктивна. Відтак у податкового аудитора завжди виникає необхідність підтвердження інформації іншими способами. Наприклад, коли податковий інспектор хоче отримати інформацію щодо методу ведення записів управління рахунками трансакцій, він звичайно починає запитувати клієнта, як діє структура внутрішнього контролю, після чого виконує процедурні тести, тобто, використовуючи документацію та спостереження, визначається, чи дійсно трансакція зареєстрована та санкціонована в установленому порядку.

Потрібну аудиторську інформацію слід, перш за все, отримувати від платника безпосередньо, хоча її також можна отримати і від третьої сторони.

Повторне виконання передбачає проведення податковим аудитором вивчення розрахунків та інформації по підприємству протягом певного періоду. Головним чином повторний огляд обчислень складається з перевірки арифметичної точності клієнта. Наприклад, перевірка обчислень витрат на амортизацію, перевірка правильності застосування порядку обліку приросту (зниження) балансової вартості покупних товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів на складах, незавершеного виробництва і залишків готової продукції. Повторна перевірка передач інформації складається з простежування сум для того, щоб бути впевненим, що коли та ж сама інформація зустрічається більше одного разу, то кожного разу

вона записана у тих же кількостях. Наприклад, податковий інспектор звичайно провадить лімітовані тестування, щоб з'ясувати, що інформація в журналі продаж була записана для певного покупця та у вірній кількості у допоміжних звітах по рахунках дебіторів і точно підсумована в загальній програмі фінансового обліку.

Використання в аудиторському процесі розрахунково-аналітичних методичних прийомів дає змогу встановити загальний стан об'єктів контролю: зниження продуктивності праці, неритмічність виробництва продукції, збільшення браку, збитковість окремих видів продукції, перевитрати сировини проти норм, неоптимальні маршрути перевезення продукції тощо.

Крім того, розрахунково-аналітичні методичні прийоми дають можливість виявити фактори, які негативно впливають на результати фінансово-господарської діяльності виробничих одиниць підприємства, а також встановити подальший напрям проведення податкового аудиту.

Приклад застосування методу повторного виконання

При проведенні перевірки правильності розрахунку приросту (зниження) балансової вартості інвентарних запасів покупних товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах та у незавершеному виробництві підприємства «Корвет» встановлено, що воно не зменшило залишок товарно-матеріальних цінностей на початок звітнього періоду на суму вартості запасних частин 15 000 грн. використаних на капітальний ремонт основних виробничих фондів (обладнання).

Таким чином, податковим аудитом було встановлено завищення підприємством «Корвет» валових витрат звітнього періоду на 15 000 грн.

Щодо розгляду аналітичних процедур при проведенні податкового аудиту, то сутність та приклади проведення аналітичних процедур розглянемо в наступному розділі.

Аналітичні процедури визначаються шляхом оцінки облікової та іншої економічної інформації і вивченням взаємозв'язків між показниками.

Як відомо, податковий аудит проведеним аналізом повинен виявляти:

- ◆ ступінь ділової активності клієнта;
- ◆ оцінку фінансово-господарських перспектив його функціонування в майбутньому;
- ◆ зони навмисних помилок у звітності клієнта;
- ◆ скорочення деталізованого тестування на основній стадії аудиту.

Інформаційну базу аналізу фінансового стану підприємства складають в основному дані бухгалтерського обліку і звітності.

Якщо для аналізу використовується тільки зовнішня публічна фінансова звітність (баланс, звіт про фінансові результати та інші обов'язкові форми звітності), такий аналіз називається зовнішнім фінансовим аналізом. Крім зовнішньої використовується і внутрішня інформація (дані бухгалтерського, фінансового і виробничого обліку) – такий аналіз називається внутрішнім.

Застосовані в податковому аудиті методи фінансового аналізу можна розглядати як внутрішній аналіз фінансового стану підприємства.

Найбільш розповсюдженими є такі аналітичні процедури:

- ◆ зіставлення залишків по рахунках за різні облікові періоди;
- ◆ зіставлення показників бухгалтерської (фінансової) звітності з тими, котрі планувалися (прогнозувалися) керівництвом підприємства, що перевіряється, на звітний період, в планах (програмах, бізнес-планах, кошторисах тощо);
- ◆ зіставлення отриманих у звітному періоді співвідношень між різними статтями звітності з аналогічними співвідношеннями минулих періодів;
- ◆ зіставлення фінансової і не фінансової інформації, зокрема, зведень про обсяг випуску продукції в грошових і натуральних одиницях;
- ◆ зіставлення фінансових показників (фінансових коефіцієнтів) з середньогалузевими значеннями.

1.4. Органи контролю в сфері оподаткування

Визначення системи органів податкового контролю органічно впливає із самого поняття податкового контролю. Під податковим контролем розуміють функцію державного управління, що покликана забезпечити спеціальними методами дотримання чинного законодавства учасниками податкових правовідносин з метою наповнення коштами бюджетів усіх видів та державних цільових фондів. Отже, до системи органів податкового контролю відносяться безпосередньо ті державні установи, на які покладено функції по наповненню коштами бюджетів усіх видів та державних цільових фондів, а також ті установи, яким державою делеговано права або податкового агента, або здійснення деяких контрольних повноважень при збирання доходів до бюджету та державних цільових фондів.

Перелік державних установ, уповноважених збирати платежі до бюджетів та цільових фондів, можна умовно поділити на дві групи залежно від місця, яке займає в їх діяльності функція забезпечення надходжень:

1. Органи, основна діяльність, яких переважно пов'язана із збиранням доходів до бюджету.

2. Органи, що поряд зі своєю основною діяльністю забезпечують надходження платежів до бюджетів та державних цільових фондів.

До першої групи належить Державна податкова служба в Україні (в тому числі і спеціальні її підрозділи податкової міліції), яка забезпечує надходження податків та зборів до бюджетів та державних цільових фондів.

До другої групи, зокрема, належать:

Митні органи, які забезпечують надходження до державного бюджету ввізного та вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків і зборів, які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України.

Установи Пенсійного фонду України, які забезпечують надходження внесків до бюджету Пенсійного фонду.

Установи Фонду соціального страхування, які забезпечують надходження внесків до Фонду соціального страхування.

Органи Міністерства фінансів України, які забезпечують повернення коштів по державних внутрішніх та зовнішніх запозиченнях, доходах від операцій з капіталом, трансфертах, грантах, дарунках, випуску державних цінних паперів, позиках тощо.

Національний банк України, який забезпечує надходження до державного бюджету перевищення кошторисних доходів над кошторисними видатками та здійснює певні контрольні функції щодо комерційних банків та платників податків під час збирання доходів бюджетів та державних цільових фондів.

Фонд державного майна, який забезпечує надходження до державного бюджету коштів від приватизації державної власності та управління державним майном.

Державне казначейство, яке забезпечує касове виконання державного бюджету та доходи від управління бюджетними та позабюджетними коштами.

Органи міністерств та відомств, які забезпечують надходження до бюджетів встановлених законами спеціальних платежів та доходів від видачі ліцензій, дозволів тощо.

Місцеві органи виконавчої влади, які забезпечують надходження до місцевих бюджетів доходів, пов'язаних із здачею в оренду комунального майна, наданням послуг, дозволів та ліцензій суб'єктам підприємницької діяльності і фізичним особам та платою за їх державну реєстрацію, доходами від проведення місцевих грошово-речових лотерей тощо.

Серед численної та різноманітної категорії податкових агентів, яким державою делеговано функції збору та перерахування до бюджетів і державних цільових фондів певних податків та зборів, можна виділити найбільшу з них – суб'єкти підприємницької діяльності. Вони здійснюють утримання та перерахування до бюджетів та цільових фондів податок з доходів громадян, пенсійних внесків, внесків до Фонду соціального страхування та інших зборів при наявності об'єкта оподатку-

вання (ринковий, готельний збори тощо). До цієї ж категорії відносяться, наприклад, і суди (в частині справляння державного мита), і органи Міністерства закордонних справ (в частині справляння консульських зборів), і Центральна виборча комісія (в частині надходження коштів з рахунків виборчих фондів) та багато інших.

Оскільки Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-111 визначено пріоритетний перелік контролюючих органів – митні та податкові органи, установи Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування, стисло розглянемо саме їх структуру, повноваження та функції в контексті здійснення податкового контролю.

Державна податкова служба в Україні є одним з провідних органів державної виконавчої влади, що представляє інтереси держави в правовідносинах між державою і платником з приводу сплати податків. Розглянемо докладніше завдання органів державної податкової служби, структуру її побудови, основні функції, права, обов'язки та відповідальність посадових осіб.

Податкову службу було створено в січні 1990 року відповідно до Постанови Ради Міністрів колишнього СРСР від 24.01.1990 р. № 76 «Про Державну податкову службу». До цього її функції виконували фінансові органи, на які в даний час покладено питання планування і виконання бюджету. Трохи пізніше правове положення цих органів конкретизувалося Законом колишнього СРСР від 21.05.1990 р. «Про права, обов'язки і відповідальність державних податкових інспекцій». Надалі змінювався статус, деталізувалися функції, права, обов'язки, відповідальність посадових осіб Державної податкової служби. Зараз в Україні діє Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 4.12.1990 р. № 509-ХІІ з наступними змінами та доповненнями.

Система органів державної податкової служби включає три рівні:

- ♦ вища ланка – центральний орган управління – Державна податкова адміністрація України;

- ◆ середня ланка – державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі;
- ◆ базовий рівень – державні податкові інспекції в районах, містах та в районах у містах. Залежно від кількості платників та інших місцевих умов ДПА України може також утворювати міжрайонні (на два і більше районів), об'єднані (на місто і район) державні податкові інспекції, а також спеціалізовані інспекції для обслуговування великих платників податків.

Державна податкова служба України забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики. ДПА України узагальнює практику застосування податкового законодавства з питань, що належать до її повноважень, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавства та в установленому порядку вносить їх на розгляд Президентові України та Кабінету Міністрів України. Головними завданнями Державної податкової служби є:

- ◆ здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків;
- ◆ здійснення контролю за погашенням податкової заборгованості платниками податків, інших платежів, у тому числі тими, майно яких перебуває у податковій заставі;
- ◆ здійснення в межах своїх повноважень контролю за обліком, зберіганням, оцінкою та реалізацією конфіскованого та іншого належного державі майна;
- ◆ прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;
- ◆ формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб;
- ◆ роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників;

- ◆ запобігання правопорушенням у сфері оподаткування, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;
- ◆ розшук платників податків, які ухиляються від сплати податків, інших платежів.

Функції державних податкових органів умовно можна поділити на такі основні блоки:

1. Облік платників податків і надходжень податків та інших платежів до бюджетів та цільових державних фондів.

2. Контроль за дотриманням платниками податків законодавства в сфері оподаткування.

3. Затвердження форм податкових розрахунків і звітності.

4. Застосування заходів відповідальності до порушників податкового законодавства.

5. Правоохоронна діяльність у сфері оподаткування.

6. Контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Для виконання своїх функцій податкові органи наділено і відповідними повноваженнями – правами.

Усі права й обов'язки, що формують повноваження податкових органів, можна розподілити на дві групи. По-перше, це група, що пов'язана і кореспондується з правами й обов'язками платників податків (обов'язок подавати інформацію щодо оподаткування, право платників податків на отримання такої інформації). По-друге, група самостійних прав і обов'язків, що реалізуються при взаємодії з іншими органами чи при застосуванні санкцій.

Виходячи з функцій податкових органів, можна виділити такі групи їх повноважень:

Органи державної податкової служби у випадках, в межах компетенції та у порядку, встановлених законами України, мають право:

1) здійснювати документальні невиїзні перевірки (на підставі поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів) незалежно від способу їх подачі), а

також планові та позапланові виїзні перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), додержання валютного законодавства юридичними особами, їх філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичними особами, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно із законами України покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), крім Національного банку України та його установ;

2) здійснювати контроль за:

- ◆ додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги) у встановленому законом порядку;
- ◆ наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, з наступною передачею матеріалів про виявлені порушення органам, які видали ці документи, торгових патентів;

3) одержувати у платників податків (посадових осіб платників податків) пояснення з питань, що виникають під час перевірок та стосуються реалізації повноважень органів державної податкової служби, встановлених цим та іншими законами України; перевіряти під час проведення перевірок у фізичних осіб документи, що посвідчують особу;

4) запрошувати платників податків або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) такими платниками податків. Письмові повідомлення про такі запрошення направляються не пізніше ніж за десять робочих днів до дня запрошення рекомендованими листами, в яких зазначаються підстави запрошення, дата і час, на які запрошується платник податків (посадова особа платника податків);

5) одержувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України та комерційних банків у порядку, встановленому Законом України «Про бан-

ки і банківську діяльність», довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження у встановлені терміни валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності;

6) одержувати безоплатно необхідні відомості для формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та зборів (обов'язкових платежів) від платників податків, а також Національного банку України та його установ – про суми доходів, виплачених фізичним особам, і утриманих з них податків та зборів (обов'язкових платежів), від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію суб'єктів, а також видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, – про видачу таких свідоцтв про державну реєстрацію та ліцензій суб'єктам господарської діяльності, від органів внутрішніх справ – про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього, від органів реєстрації актів громадянського стану – про громадян, які померли;

7) одержувати безоплатно від митних органів щомісяця звітні дані про ввезення на митну територію України імпортованих товарів і справляння при цьому податків та зборів (обов'язкових платежів) та інформацію про експортно-імпортні операції, що здійснюють резиденти і нерезиденти, за формою, погодженою з Державною податковою адміністрацією України, та від органів статистики – дані, необхідні для використання їх у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;

8) вимагати від платників податків, діяльність яких перевіряється, усунення виявлених порушень податкового законодавства, контролювати виконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби, а також припинення дій, які перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів державної податкової служби;

9) при проведенні перевірок вилучати у підприємств, установ та організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських

терських документів, які свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та зборів (обов'язкових платежів), а при проведенні арешту активів платника податків на підставі рішення суду – вилучати оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів із складенням опису, який скріплюється підписами представника органу державної податкової служби та платника податків, і залишенням копій таких документів платнику податків. Забороняється вилучення у суб'єктів господарської діяльності документів, що не підтверджують факти порушення законів України про оподаткування;

10) надавати відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, вирішувати питання щодо податкового компромісу, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу в порядку, передбаченому законом;

11) застосовувати до платників податків фінансові (штрафні) санкції, стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми недоїмки, пені у випадках, порядку та розмірах, встановлених законами України. Фінансові (штрафні) санкції, суми недоїмки, пені, накладені (застосовані) органами державної податкової служби України, сплачуються платниками податків добровільно або стягуються у судовому порядку;

12) застосовувати до платників податків, які у встановлений законом строк не повідомили про відкриття або закриття рахунків у банках, а також до установ банків, що не подали відповідним органам державної податкової служби в установленій законом строк повідомлень про закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби, фінансові (штрафні) санкції у розмірі двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

13) за несвоєчасне виконання установами банків та іншими фінансово-кредитними установами рішень суду та доручень платників податків про сплату податків та зборів (обов'язкових

платежів) стягувати з установ банків та інших фінансово-кредитних установ пеню за кожний день прострочення (включаючи день сплати) у порядку та розмірах, встановлених законами України щодо таких видів платежів;

14) користуватися у службових справах засобами зв'язку, які належать підприємствам, установам та організаціям, з дозволу їх керівників;

15) вимагати від керівників підприємств, установ і організацій, що перевіряються в ході планових та позапланових виїзних перевірок, проведення інвентаризацій основних фондів, товарно-матеріальних цінностей та коштів, у разі відмови у проведенні таких інвентаризацій або при проведенні адміністративного арешту активів – звернутися до суду щодо спонукання до проведення таких інвентаризацій, а до ухвалення відповідного рішення судом – у присутності понятих та представників підприємств, установ і організацій, щодо яких проводиться перевірка, опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви на термін не більше 24 годин з моменту такого опечатування, зазначеного в протоколі. Порядок опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів встановлюється Кабінетом Міністрів України;

16) надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів іншим органам державної влади відповідно до законодавства;

17) звертатися у передбачених законом випадках до судових органів із заявою (позовною заявою) про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

Створення податкової міліції стало необхідною умовою формування ефективної податкової системи. Поряд з Державною митною службою, підрозділами боротьби з економічними злочинами Міністерства внутрішніх справ податкова міліція є частиною сил, що забезпечують економічну безпеку України.

За своїм змістом повноваження органів податкової міліції аналогічні повноваженням інших правоохоронних органів, зокрема, органів внутрішніх справ та Служби безпеки України. Однак, вони відрізняються своїм предметом і основними на-

прямыми діяльності. Іноді права органів податкової міліції трохи ширші за рахунок наділення їх повноваженнями податкових органів у фінансовій сфері.

Податкова міліція складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних органів державної податкової служби. Вона здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

До складу податкової міліції входять:

- ◆ Головне управління податкової міліції, Слідче управління податкової міліції, Управління боротьби з корупцією в органах державної податкової служби Державної податкової адміністрації України, Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- ◆ управління податкової міліції, слідчі відділи податкової міліції, відділи боротьби з корупцією в органах державної податкової служби відповідних державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- ◆ відділи податкової міліції, слідчі відділення (групи) податкової міліції відповідних державних податкових інспекцій в районах, містах, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій.

У складі податкової міліції діє спеціальний структурний підрозділ, який проводить роботу по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів. До головних завдань податкової міліції належать:

- ◆ запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;
- ◆ розшук платників податків, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;
- ◆ запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів;

- ◆ забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

Діяльність органів податкової міліції здійснюється на основі принципів законності; поваги прав і свобод людини і громадянина; підконтрольності і підзвітності вищим органам законодавчої і виконавчої влади; об'єднання гласних і негласних форм діяльності; аполітичності; взаємодії з іншими органами, податковими службами інших держав, громадянами й організаціями; єдності і централізації органів міліції; незалежності та єдиноначальності; конфіденційності.

Широкий перелік завдань, що ставляться перед органами податкової міліції, можна згрупувати в два блоки; попередження і припинення податкових правопорушень, насамперед злочинів; попередження і припинення правопорушень у системі податкових органів.

Обов'язки податкової міліції можуть бути поділені на п'ять груп:

- ◆ обов'язки по виявленню і припиненню податкових правопорушень;
- ◆ обов'язки по охороні податкових органів;
- ◆ обов'язки по боротьбі з корупцією (наприклад, проведення роботи з виявлення і припинення фактів корупції в податкових органах і органах податкової міліції);
- ◆ обов'язки по взаємодії (наприклад, виконання в рамках своєї компетенції рішень судів, постанов суддів, письмових доручень прокурорів, слідчих про проведення пошукових і інших передбачених законом дій, сприяння їм в проведенні окремих процесуальних дій; сприяння податковим органам, органам прокуратури, попереднього слідства, державної безпеки, внутрішніх справ та інших державних органів у виявленні, попередженні і припиненні злочинів і порушень у сфері податкового законодавства тощо);
- ◆ обов'язки по охороні (наприклад, співробітники податкової міліції зобов'язані зберігати державну, службову, ко-

мерційну таємницю, таємницю відомостей про внески фізичних осіб та іншу інформацію, отриману ними під час виконання службових обов'язків).

Згідно з Митним кодексом України від 11 липня 2002 р. митна служба України – це єдина загальнодержавна система, яка складається з митних органів та спеціалізованих митних установ і організацій.

Митними органами є спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади в галузі митної справи, регіональні митниці, митниці.

Митні органи, реалізуючи митну політику України, виконують такі основні завдання:

- 1) виконання та контроль за додержанням законодавства України з питань митної справи;
- 2) захист економічних інтересів України;
- 3) забезпечення виконання зобов'язань, передбачених міжнародними договорами України з питань митної справи, укладених в установленому законом порядку;
- 4) сприяння захисту інтелектуальної власності учасників зовнішньоекономічних зв'язків, інших юридичних та фізичних осіб;
- 5) застосування відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання при переміщенні товарів через митний кордон України;
- 6) здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, вдосконалення форм і методів їх здійснення;
- 7) контроль за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;
- 8) здійснення спільно з іншими уповноваженими органами державної влади заходів щодо захисту інтересів споживачів товарів і додержання учасниками зовнішньоекономічних зв'язків державних інтересів на зовнішньому ринку;
- 9) створення сприятливих умов для прискорення товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України;

- 10) боротьба з контрабандою та порушеннями митних правил;
- 11) розвиток міжнародного співробітництва у галузі митної справи;
- 12) ведення митної статистики;
- 13) ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності.

Органи державної влади, Президент України в межах своїх повноважень, визначених Конституцією України та законами України, здійснюють керівництво митною справою та контроль за діяльністю митних органів України.

Пенсійний фонд України є центральним органом виконавчої влади, що здійснює управління фінансами пенсійного забезпечення, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України.

Пенсійний фонд України узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавства і в установленому порядку вносить їх на розгляд Президентові України та Кабінету Міністрів України. У межах своїх повноважень Пенсійний фонд України організовує виконання актів законодавства та здійснює систематичний контроль за їх реалізацією.

До основних завдань Пенсійного фонду України належать (п. 3 Положення про Пенсійний фонд України, затвердженого Указом Президента України від 01.03.2001 р., № 121/2001):

- ◆ участь у формуванні та реалізації державної політики у сфері пенсійного забезпечення та соціального страхування;
- ◆ забезпечення збирання та акумулювання коштів, призначених для пенсійного забезпечення, повного і своєчасного фінансування витрат на виплату пенсій та інших соціальних виплат, що здійснюються з коштів Пенсійного фонду України;
- ◆ ефективне використання коштів Пенсійного фонду України, здійснення в межах своєї компетенції контрольних функцій, удосконалення методів фінансового плануван-

ня, звітності та системи контролю за витрачанням коштів Пенсійного фонду України.

Відповідно до покладених на нього завдань Пенсійний фонд України:

- 1) бере у межах своєї компетенції участь у розробленні прогнозних показників економічного і соціального розвитку України та проекту Державного бюджету України;
- 2) планує доходи та видатки Пенсійного фонду України, розробляє проект бюджету Пенсійного фонду України та подає його на затвердження Кабінету Міністрів України, складає звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України;
- 3) прогнозує і моделює надходження коштів до бюджету Пенсійного фонду України та ефективний розподіл фінансових ресурсів Пенсійного фонду України для забезпечення соціальних виплат;
- 4) розробляє і в установленому порядку подає пропозиції щодо встановлення або зміни ставок збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- 5) організовує, координує та контролює роботу органів Пенсійного фонду України щодо:
 - ◆ забезпечення додержання підприємствами, установами, організаціями та громадянами законодавства про пенсійне забезпечення;
 - ◆ повного та своєчасного обліку платників збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
 - ◆ забезпечення збирання та акумулювання збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших надходжень до бюджету Пенсійного фонду України згідно з законодавством;
 - ◆ стягнення у передбаченому законодавством порядку своєчасно несплачених сум збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
 - ◆ забезпечення повного та своєчасного фінансування витрат на виплату пенсій та інших соціальних виплат,

- що здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України;
- ♦ проведення перевірок правильності сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, призначення та виплати пенсій, інших виплат, що фінансуються за рахунок коштів Пенсійного фонду України;
 - ♦ обліку коштів Пенсійного фонду України, ведення статистичної та бухгалтерської звітності;
- 6) здійснює в межах своїх повноважень контроль за цільовим використанням коштів Пенсійного фонду України;
 - 7) здійснює перерозподіл коштів Пенсійного фонду України між регіонами з метою забезпечення фінансування виплати пенсій, інших виплат, що фінансуються за рахунок його коштів;
 - 8) організовує та забезпечує персоніфікований облік відомостей у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, забезпечує автоматизовану обробку інформації у системі Пенсійного фонду України;
 - 9) здійснює згідно із законодавством та міжнародними договорами України переказування пенсій громадянам, які виїхали на постійне місце проживання за кордон, та виплати пенсій пенсіонерам іноземних держав, які постійно проживають в Україні;
 - 10) співпрацює в межах своєї компетенції з міжнародними організаціями, організовує міжнародне співробітництво у сфері пенсійного забезпечення, готує пропозиції та бере участь у підготовці та укладенні міжнародних договорів України у цій сфері;
 - 11) організовує професійну підготовку та підвищення кваліфікації працівників органів Пенсійного фонду України, узагальнює та поширює прогресивні форми і методи роботи;
 - 12) інформує громадськість про свою діяльність;
 - 13) здійснює згідно із законодавством функції з управління майном, що перебуває в державній власності;
 - 14) здійснює інші функції, що випливають з покладених на нього завдань.

Відповідно до існуючих видів загальнообов'язкового державного соціального страхування в Україні створено такі цільові страхові фонди з (ст.6 «Основ законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» 14.01.1998 р., № 16/98-ВР):

- ◆ пенсійного страхування;
- ◆ страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;
- ◆ страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань;
- ◆ страхування на випадок безробіття.

Страхові фонди беруть на себе зобов'язання щодо збору страхових внесків та надання застрахованим особам матеріального забезпечення і соціальних послуг при настанні страхових випадків.

Страхові фонди є органами, які здійснюють керівництво та управління окремими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, проводять збір та акумуляцію страхових внесків, контроль за використанням коштів, забезпечують фінансування виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням та здійснюють інші функції згідно з затвердженими статутами. Страхові фонди є некомерційними самоврядними організаціями, які не можуть займатися іншою діяльністю, крім тієї, для якої їх створено, та використовувати свої кошти на цілі, не пов'язані з цією діяльністю.

Страхові фонди діють на підставі статутів, що затверджуються у порядку, визначеному законами України з окремих видів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Управління фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування здійснюють правління та виконавчі дирекції страхових фондів, які забезпечують визначені законами конкретні види соціального страхування.

Згідно із покладеними на нього завданнями, Правління страхового фонду:

- ◆ затверджує документи, що регламентують внутрішню діяльність фонду, в тому числі виконавчої дирекції;

- ◆ подає в установленому порядку пропозиції щодо визначення розмірів загальнообов'язкових внесків для забезпечення відповідного виду соціального страхування (за винятком страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання);
- ◆ затверджує проекти річних бюджетів фонду та звіти про їх виконання, порядок використання коштів з окремих видатків бюджету фонду;
- ◆ створює резерви коштів для забезпечення виплат та надання соціальних послуг застрахованим особам;
- ◆ розглядає кандидатури та затверджує на посадах керівника виконавчої дирекції фонду та його заступників;
- ◆ спрямовує та контролює діяльність виконавчої дирекції страхового фонду та її робочих органів;
- ◆ визначає кадрову політику;
- ◆ здійснює інші функції, передбачені статутом страхового фонду.

Запитання для перевірки знань

1. Що являє собою податковий контроль?
2. Вкажіть предмет податкового контролю.
3. Назвіть процедури податкового контролю.
4. Як поділяється податковий контроль в залежності від ступеня охоплення об'єктів?
5. Яким чином класифікують податковий контроль за джерелом інформації?
6. Вкажіть методи податкового контролю.
7. Які Ви знаєте прийоми податкового контролю?
8. Які в Україні існують контролюючі органи за дотриманням податкового законодавства? У чому полягають їхні завдання?
9. Яким законодавчим актом України визначені межі компетенції контролюючих органів?
10. Перелічіть права податкової служби.
11. У чому полягають обов'язки та відповідальність посадових осіб органів податкової служби України?

12. Якими законодавчими та нормативними актами України визначені функції і завдання Пенсійного фонду та Фондів соціального страхування?

Тестові завдання

1. Яким законом визначається статус державної податкової служби:

- а) Закон України «Про систему оподаткування України»;
- б) Закон України «Про державну податкову службу»;
- в) Закон України «Про місцеве самоврядування»;
- г) немає правильної відповіді.

2. Які з названих функцій виконує лише ДПА України:

- а) роз'яснює через засоби інформації порядок застосування нормативних актів;
- б) надає платникові податків ідентифікаційні номери;
- в) вносить пропозиції щодо податкового законодавства;
- г) немає правильної відповіді.

3. Що не відноситься до завдань Державної податкової служби України:

- а) здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства;
- б) регулювання платіжних операцій;
- в) внесення пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;
- г) немає правильної відповіді.

4. Органи державної податкової служби не мають права:

- а) одержувати від посадових осіб і громадян у письмовій формі пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок;
- б) застосовувати до установ банків фінансові санкції за не своєчасність проведення розрахунків платників податків з бюджетом;

- в) надавати в межах своїх повноважень відстрочки і розстрочки сплати податків, інших платежів на умовах податкового кредиту;
- г) правильної відповіді немає.

5. Які з перелічених прав надаються тільки головам державних податкових адміністрацій і начальникам державних податкових інспекцій та їх заступникам:

- а) застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції;
- б) вилучати (із залишенням копій) у підприємств, установ та організацій документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків;
- в) користуватися безперешкодно в службових справах заходами зв'язку, які належать підприємствам;
- г) правильної відповіді немає.

6. Збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб органів державної податкової служби, підлягають відшкодуванню за рахунок:

- а) коштів державного бюджету;
- б) коштів посадових осіб органів державної податкової служби;
- в) коштів, які виділяються на утримання державного податкового органу з державного бюджету;
- г) правильної відповіді немає.

ТЕМА 2

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРОЦЕДУРИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

2.1. Податковий аудит в системі податкового контролю

Одним з найефективніших методів контролю з боку державних органів є податковий аудит (податкова перевірка). Проведення аудиту і висновки за його результатами є найскладнішим і найконфліктнішим моментами взаємин між платником податків і контролюючим органом.

Для однозначного розуміння цього методу контролю (податкового аудиту) наведемо основні поняття, які поки що не знайшли свого визначення в законодавстві, але широко застосовуються на практиці.

При визначенні поняття податковий аудит в загальних рисах можна сказати так. Податковий аудит (податкова перевірка) – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також законністю здійснення операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків. Слід зазначити, що поняття податковий аудит використовується в практичній діяльності контролюючих органів та суб'єктів підприємницької діяльності, але в нормативно-правових актах України переважно застосовується поняття перевірка.

Предмет податкового аудиту – документи бухгалтерського обліку та звітності, декларації та розрахунки по сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів), інші документи фінансово-господарської діяльності, активи суб'єкта господарювання та його технологічні процеси тощо.

Об'єкти податкового аудиту – платники податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів у всіх рівнів та державних цільових фондів.

Суб'єкти податкового аудиту – посадові особи контролюючих органів, уповноважених на проведення податкового аудиту.

Під методами податкового аудиту слід розуміти як способи дослідження аудитором (із застосуванням статистичної, обліково-звітної, нормативної документації, організаційної, комп'ютерної техніки, інструментів та інших засобів інформації) об'єктів податкового аудиту, збору, обробки та акумулювання фактичних даних, які відображають законність джерел і обсяги доходів, витрат платника податків, нарахування і сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), накопичення матеріалів перевірки, формування оцінки та обґрунтування висновків, які відображають стан виконання платником зобов'язань перед державою.

Мету проведення податкового аудиту в загальному контексті можна визначити як підтвердження того, що податкова звітність, надана до контролюючих органів, точно відображає усі аспекти господарської діяльності, а сама діяльність відповідає вимогам чинного законодавства.

У процесі контролю виконання платником податків податкових зобов'язань можуть застосовуватися різні методи податкового аудиту.

На практиці здійснення процедур перевірки, оцінки об'єкта оподаткування, стану сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) з джерел інформації стосовно об'єкта оподаткування отримуються і застосовуються різні первинні, проміжні й узагальнені види даних, за якими податковий аудитор може формувати докази й пропозиції відповідно до завдань аудиту. Ці дані формуються різними способами виконання облікових, розрахункових та інших процедур аудиту.

Методи отримання й обробки даних, узагальнення результатів перевірок, обґрунтування висновків та здійснення інших операцій досліджень платників податків слід поділити на дві групи: загальнонаукові та прикладні.

До загальнонаукових відносяться методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції, моделювання, абстрагування, конкретизації, аналогії та інші. До прикладних методів аудиту належать документальні, аналітичні спостереження, запити про платника податків, метод інвентаризації активів, метод огляду фізичного стану об'єкта аудиту, метод достовірних тверджень, повторне виконання перевірки та інші.

У процесі виконання процедур перевірки аудитор може отримати один або більше типів даних, відповідно застосовувати методи отримання конкретних даних, перевірки фактичної інформації, що відображає базу оподаткування.

2.2. Види податкових перевірок та організація їх проведення

З метою реалізації податкового контролю за фінансово-господарською діяльністю платників податків державні контролюючі органи можуть використовувати різні форми проведення перевірок.

Залежно від обраного критерію всі види податкових перевірок умовно можна класифікувати таким чином:

- ◆ за способом організації перевірки поділяються на планові, позапланові, оперативні, рівночасні та зустрічні;
- ◆ за обсягом запланованих питань фінансово-господарської діяльності платника податків – інформативні, попередні, тематичні, комплексні, повторні.

На практиці, як правило, застосовується поєднання різних видів перевірок залежно від завдань, як стоять перед перевіркою. Так, найчастіше зустрічаються планові комплексні виїзні перевірки, що проводяться на підставі Національного плану документальних перевірок. Проводяться також позапланові виїзні документальні перевірки, зустрічні документальні та оперативні перевірки тощо. Таким чином, види податкових перевірок є взаємопов'язаними, обумовленими, доповнюють одна одну і спрямовані на ефективне виконання функцій податкового контролю.

На жаль, чинними нормативно-правовими актами не встановлено чітких процедур організації проведення документальних перевірок платників податків. Як правило, кожний контролюючий орган самостійно розробляє правила та порядок проведення перевірок у вигляді методичних рекомендацій. Зрозуміло, що такі рекомендації є відомчими нормативними актами і необов'язкові до виконання суб'єктами підприємницької діяльності. На сьогодні на більш високому законодавчому рівні деяке врегулювання знайшли лише виїзні перевірки.

Так, процесуальну частину організації планових та позапланових перевірок фінансово – господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, що проводяться контролюючими органами, регулює Закон України «Про державну податкову службу в Україні» з останніми змінами від 12.01.2005р.

Згідно з цим законом плановою виїзною перевіркою вважається перевірка платника податків щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати ним податків та зборів (обов'язкових платежів), яка передбачена у плані роботи органу державної податкової служби і проводиться за місцезнаходженням такого платника податків чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна перевірка.

Планова виїзна перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності платника податків за письмовим рішенням керівника відповідного органу державної податкової служби не частіше одного разу на календарний рік.

Забороняється проведення планових виїзних перевірок за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами.

Право на проведення планової виїзної перевірки платника податків надається лише у тому випадку, коли йому не пізніше ніж за десять днів до дня проведення зазначеної перевірки надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення її проведення.

Проведення планових виїзних перевірок здійснюється органами державної податкової служби одночасно з іншими органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням та сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів). Порядок координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням та сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів), визначається Кабінетом Міністрів України.

Позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка не передбачена в планах роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності хоча б однієї з таких обставин:

1) за наслідками перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків законів України про оподаткування, валютного законодавства, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

2) платником податків не подано в установлений строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом;

3) виявлено недостовірність даних, що містяться у податковій декларації, поданій платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

4) платник податків подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу державної податкової служби під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки, в якій вимагає повного або часткового скасування результатів відповідної перевірки;

5) у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з платником по-

датків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

6) проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства;

7) стосовно платника податків (посадової особи платника податків) у порядку, встановленому законом, податковою міліцією заведено оперативно-розшукову справу, у зв'язку з чим є потреба у проведенні позапланової виїзної перевірки фінансово-господарської діяльності такого платника податків;

8) у разі, коли вищестоящий орган державної податкової служби в порядку контролю за достовірністю висновків нижчестоящого органу державної податкової служби здійснив перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або висновків акта перевірки, складеного нижчестоящим контролюючим органом, та виявив їх невідповідність вимогам законів, що призвело до ненадходження до бюджетів сум податків та зборів (обов'язкових платежів). Позапланова виїзна перевірка в цьому випадку може ініціюватися вищестоящим органом державної податкової служби лише у тому разі, коли стосовно посадових або службових осіб нижчестоящого органу державної податкової служби, які проводили планову або позапланову виїзну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу.

Позапланова виїзна перевірка може здійснюватися лише на підставі наказу керівника (або його заступника) органу державної податкової служби.

Тривалість планової виїзної перевірки не повинна перевищувати 20 днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 днів.

Тривалість позапланової виїзної перевірки не повинна перевищувати 10 днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – 5 днів.

Подовження термінів проведення планової виїзної перевірки можливе лише за рішенням суду на термін не більш як 10 днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва – 5 днів.

Подовження термінів проведення позапланової виїзної перевірки можливе лише за рішенням суду на термін не більш як 5 днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва – 2 дні.

Працівникам податкової міліції забороняється брати участь у проведенні планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться органами державної податкової служби, якщо такі перевірки не пов'язані з веденням оперативно-розшукових справ або розслідуванням кримінальних справ, порушених стосовно таких платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться в їх провадженні.

Перевірки платників податків органами податкової міліції проводяться у порядку, встановленому Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність», Кримінально-процесуальним кодексом України, іншими законами України.

Оперативна перевірка – сукупність заходів контролюючих органів, спрямованих на здійснення контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності вимог законодавчих та нормативно-правових актів, що визначають порядок проведення розрахунків, обліку товарів та грошових коштів, а також порядок виконання операцій з купівлі і продажу іноземної валюти.

Порядок проведення оперативних перевірок і розгляду матеріалів за їх результатами встановлено розпорядженням ДПА України від 25.09.1999 р. № 272-р. Слід зазначити, що цей порядок носить внутрішньовідомчий характер та є обов'язковим лише для працівників податкової служби.

Оперативна перевірка повинна проводитися за окремими планами органів державної податкової служби у складі не менше двох посадових осіб.

Проведення оперативної перевірки починається, як правило, із фіксації службовою особою податкової служби факту закупівлі споживачем товару (замовлення, одержання послуги) або з негласної контрольної закупівлі товару.

Необхідно зазначити, що контрольне замовлення (отримання послуги) може здійснюватися тільки за письмового дозволу керівника відповідного органу державної податкової служби. У зв'яз-

ку з цим встановлено, що товари (послуги), які були придбані (отримані) під час оперативної перевірки шляхом контрольної закупки, в обов'язковому порядку повертаються платникові податків. Якщо неможливо повернути товар (послугу), що був придбаний (отримана) під час проведення оперативної перевірки шляхом контрольної закупки (про що вказується в акті оперативної перевірки) то витрати відносяться на рахунок податкового органу. Керівники відповідних підрозділів повинні забезпечити посадових осіб податкових органів готівкою для проведення контрольної закупки при проведенні оперативних перевірок, що видається бухгалтеріями податкових інспекцій (адміністрацій).

Оперативні перевірки можуть також здійснюватися підрозділами податкової міліції у зв'язку з надходженням інформації щодо протиправних дій посадових осіб платника податків, правопорушень у сфері оподаткування, ухилення від сплати платежів до бюджету тощо.

Рівночасна перевірка – одночасне проведення перевірок на декількох підприємствах чи перевірка однієї галузі народного господарства щодо дотримання ними вимог податкового законодавства та правильності розрахунків з бюджетом. Як правило, рівночасні перевірки є плановими.

Рівночасна перевірка, як правило, проводиться за спеціальними рішеннями податкових органів. Письмове розпорядження Державної податкової адміністрації України, Державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, м. Києві та Севастополі на проведення одночасної перевірки надається підвідомчим Державним податковим адміністраціям із наведенням: переліку підприємств, які підлягають перевірці, їх місця знаходження, мети проведення перевірки, термінів початку та закінчення проведення перевірки, питань, що підлягають перевірці, тощо. Перевірки проводяться із залученням фахівців податкових органів із питань, що входять до їх компетенції.

Рівночасній перевірці, зокрема, підлягають:

- ♦ підприємства, що входять до складу однієї системи підпорядкування або за галузевим призначенням;

- ◆ підприємства, що займаються аналогічними видами діяльності;
- ◆ структурні підрозділи головного підприємства (філії, відділення, представництва, дочірні підприємства тощо);
- ◆ підприємства-партнери в господарських стосунках тощо.

Перелік питань, що підлягають рівночасній перевірці, визначається виходячи з основної мети її проведення та на підставі Програми перевірки, затвердженої керівництвом податкового органу, який прийняв рішення щодо проведення рівночасної перевірки.

Проведення рівночасної перевірки є однією із найскладніших перевірок контролюючих органів, оскільки потребує залучення значних матеріальних і трудових ресурсів, проведення великих обсягів робіт доперевірочної роботи, чіткої координації проведення перевірочних процедур, професійно розробленої програми перевірки, визначення основних ризикових напрямлень перевірки, великої аналітичної роботи щодо зведення результатів перевірки тощо. У той же час такі перевірки відрізняються і досить великою ефективністю результатів, дають можливість мати чітке уявлення щодо діяльності галузі народного господарства чи великого платника податків, мінімізують негативний вплив на результати перевірки різного роду протидії зі сторони платника (маневр матеріальними цінностями, активами, розрахунками).

Результати проведеної рівночасної перевірки оформляються актами, що подаються у встановлені в рішенні терміни до відповідних органів податкової служби для узагальнення та прийняття рішень за їх результатами.

Зустрічна перевірка – перевірка діяльності суб'єктів підприємницької діяльності та їх партнерів щодо господарських стосунків між ними з питань ведення фінансово-господарських операцій, правильності розрахунків з бюджетом та дотримання податкового законодавства.

Зустрічні перевірки здійснюється державними податковими органами в міру виникнення необхідності в їх здійсненні. Тобто в основному вони є позаплановими.

Зустрічна перевірка проводиться на підставі:

- ◆ письмового звернення керівництва податкового органу, що здійснює перевірку підприємства, до органу податкової служби за місцем знаходження його партнера (тобто місця взяття його на податковий облік) щодо господарських стосунків між ними протягом не більше десяти робочих днів з моменту отримання завдання;
- ◆ письмового розпорядження керівництва державного податкового органу на проведення перевірки партнерів підприємства із залученням фахівців із питань, що підлягають перевірці.

Інформація про результати перевірки у дводенний термін після її закінчення подається відповідним органом державної податкової служби, що здійснював зустрічну перевірку, до органу, який надав завдання на її проведення.

Перелік питань, що підлягають перевірці, визначається органом, який дає розпорядження або звернення на проведення перевірки.

При здійсненні зустрічної перевірки проводиться порівняння (співставлення) первинних і бухгалтерських документів щодо їх достовірності, ідентичності та відповідності записів руху коштів чи товарно-матеріальних цінностей за кількістю, ціною і вартістю у партнера (відправника, продавця) й отримувача тощо.

За результатами проведеної зустрічної перевірки складається акт. За необхідності до нього додаються оригінали чи копії відповідних первинних документів, виписки з обліково-бухгалтерських Документів, вантажно-митних декларацій, податкових декларацій, звітів, письмових пояснень посадових і матеріально відповідальних осіб тощо.

Інформативна перевірка проводиться на новостворених підприємствах. Вона спрямована на попередження податкових правопорушень та визначення фактів того, що суб'єкт підприємницької діяльності має достатню інформацію щодо своїх зобов'язань та дотримується існуючих вимог ведення податкового та бухгалтерського обліку. При цьому слід зазначити, що за

результатами інформативної перевірки працівники податкових органів не можуть проводити додаткових нарахувань та застосовувати фінансові санкції.

Тематична перевірка охоплює окремі питання фінансово-господарської діяльності платника податків. До таких перевірок необхідно віднести перевірки своєчасності сплати платежів до бюджету, відшкодування з бюджету податку на додану вартість, перевірку в разі ліквідації суб'єктів підприємницької діяльності тощо. Такі перевірки проводяться в міру необхідності за рішенням керівника податкового органу.

Комплексна документальна перевірка являє собою всебічну перевірку діяльності платників податків щодо дотримання ними основ податкового та валютного законодавства, правильності розрахунків з бюджетами всіх рівнів, достовірності ведення бухгалтерського обліку, складення звітності тощо.

Суттєва роль при проведенні комплексної документальної перевірки належить визначенню достовірності даних податкової звітності суб'єкта підприємницької діяльності. Вона встановлюється шляхом формальної чи арифметичної перевірки первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку або за допомогою спеціальних прийомів фактичного й документального контролю. Крім того, здійснення комплексної перевірки обов'язково передбачає проведення на підставі даних бухгалтерського й податкового обліку та звітності, поглибленого аналізу діяльності платника податків, його фінансового стану тощо.

Організаційні принципи проведення комплексної документальної перевірки ті ж, що і під час проведення виїзної планової перевірки.

Аналіз багаторічної роботи державних контролюючих органів дозволяє зробити висновок, що комплексні документальні перевірки є найбільш ефективним методом податкового контролю. Їх користь визначається не тільки найбільшою питомою вагою донарахувань податкових платежів серед інших видів перевірок, але й більш правильним обчисленням і сплатою податків у майбутньому завдяки усуненню виявлених помилок.

Повторна перевірка – перевірка достовірності висновків нижчестоящого контролюючого органу шляхом перевірки документів обов'язкової звітності суб'єкта підприємницької діяльності або висновків акта перевірки, складеного нижчестоящим контролюючим органом. Вищестоящий контролюючий орган має право прийняти рішення щодо повторної перевірки лише у разі, коли стосовно посадових або службових осіб контролюючого органу, які проводили планову або позапланову перевірку зазначеного суб'єкта, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу.

Попередня (камеральна) перевірка завжди проводиться за місцем перебування податкового органу на основі податкових декларацій, розрахунків і документів, наданих платником в якості підстави для розрахунку й сплати податків, а також інших наявних документів про діяльність платника податків.

Основними етапами камеральної перевірки суб'єктів є:

1.Перевірка повноти подання платником документів податкової звітності.

2.Візуальна перевірка правильності оформлення документів податкової звітності (повноти та чіткості заповнення всіх необхідних реквізитів тощо).

3.Перевірка своєчасності представлення податкової звітності.

4.Перевірка правильності арифметичного підрахунку підсумкових сум податків, що підлягають сплаті до бюджету.

5.Перевірка обґрунтованості застосування платником ставок податку й пільг, їх відповідності чинному законодавству.

6.Перевірка правильності обчислення бази оподаткування. На цьому етапі здійснюється камеральний аналіз, що включає перевірку логічного зв'язку між окремими звітними і розрахунковими показниками, необхідними для обчислення бази оподаткування, взаємозв'язок показників фінансової звітності та податкових декларацій (розрахунків), оцінку фінансової і податкової звітності з погляду к відповідності наявним у податковому органі даним про діяльність платника тощо.

Слід зазначити, що обов'язок платника щодо подання податкової звітності не може вважатися виконаним за умов неможливості ідентифікувати подані документи, а саме:

- ◆ за відсутності у документах будь-якого з обов'язкових реквізитів, передбачених нормативними правовими актами;
- ◆ при нечіткому заповненні окремих реквізитів документа, що робить неможливим їхнє однозначне прочитання;
- ◆ при заповненні документів олівцем;
- ◆ за наявності виправлень, що не підтверджені підписом платника податків, тощо.

При виявленні таких фактів податковий орган повинен повідомити платника про невиконання ним обов'язку щодо заповнення й представлення декларації, виставити вимогу щодо внесення відповідних виправлень у встановлений термін та застосувати до нього міри відповідальності згідно з чинним законодавством.

При проведенні камеральної перевірки податковий орган має право вимагати від платника додаткові матеріали, пояснення й документи, що підтверджують правильність розрахунків і своєчасність сплати податкових платежів.

На суми донарахувань податкових платежів, виявлених за результатами камеральної перевірки, податковий орган направляє платнику відповідну податкову вимогу про сплату належної суми й пені.

Порівняння кварталних і річних звітів за кілька періодів дозволяє встановити рівень рентабельності, зростання активів і пасивів, кредиторської та дебіторської заборгованості, частку активної частини основних фондів у загальній вартості основних фондів; імовірність погашення заборгованості бюджету і т. п.

Проведення аналізу сприяє формуванню уявлення про динаміку розвитку платника податків, основні напрями його діяльності, фінансовий стан тощо. При цьому різкі зміни в основних показниках можуть стати приводом для подальшої документальної перевірки.

Крім камеральних, безвізних інколи можуть бути і документальні перевірки, тобто кабінетний аудит. Так, зокре-

ма, проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності платників безпосередньо в податковій інспекції доцільне у таких випадках:

- ◆ якщо підприємство, що повідомило у встановленому законодавством порядку про свою ліквідацію, не має вже фактичної адреси місцезнаходження, а необхідні для перевірки документи знаходяться у будь-кого з відповідальних керівників за домашньою або іншою адресою;
- ◆ за відсутності можливості організувати перевірку на території підприємства (юридична адреса співпадає з домашньою адресою керівника, відсутність адміністративних приміщень, приміщення опечатане правоохоронними або контролюючими органами, наявність небезпеки для життя і здоров'я перевіряючих та інше);
- ◆ якщо платник податків належить до категорії дрібних і обсяг облікової документації у нього незначний.

2.3. Суть та етапи доперевірочної роботи

Ефективність проведення документальної перевірки в значній мірі залежить від роботи, яку необхідно провести до початку проведення самої перевірки. До основних напрямків такої роботи відносяться такі:

- ◆ відбір платників податків для перевірки;
- ◆ збирання інформації про платника податків;
- ◆ доперевірочний аналіз накопиченої інформації про платника податків;
- ◆ підготовка переліку питань, що підлягають перевірці;
- ◆ планування перевірки;
- ◆ організаційні заходи з підготовки перевірки.

Підготовчу роботу до проведення документальної перевірки необхідно розпочинати за два – три місяці до дати її офіційного початку. Такий великий термін обумовлений тим, що за цей час необхідно не тільки зібрати та проаналізувати інформацію про платника податків, але й направити десятки, а часом і сотні запитів, завдань на проведення зустрічних перевірок та прове-

дення необхідних експертиз. Цю роботу в податкових органах повинні проводити спеціальні підрозділи (відділи) аналітичної підготовки документальних перевірок, або спеціально виділені для цього найдосвідченіші працівники управлінь податкового аудиту. Тепер розглянемо детальніше зазначені вище напрямки підготовчої роботи.

Порядок і критерії відбору платників податків для проведення документальних перевірок

Основна мета даного етапу – виділити для включення в план проведення документальних перевірок на майбутній звітний період підприємств, перевірка яких з максимальною ймовірністю забезпечить надходження до бюджету і державних цільових фондів значних сум донарахованих податків та інших обов'язкових платежів.

Перш за все, до плану включаються підприємства, що підлягають обов'язковій перевірці відповідно до вимог чинних законодавчих і нормативних актів, завдань Кабінету Міністрів України, державної податкової адміністрації України та вищестоящих контролюючих органів.

Пріоритетними критеріями відбору інших суб'єктів підприємницької діяльності є такі:

- ◆ підприємства, що допускають факти ненадання або невчасного надання документів, необхідних для нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів. Відбір таких платників податків повинен здійснюватися на підставі висновків камеральних перевірок бухгалтерської і податкової звітності, що містять інформацію про аналогічні факти;
- ◆ підприємства, остання перевірка яких виявила найістотніші порушення податкового законодавства. Відбір суб'єктів даної категорії проводиться на основі матеріалів документальних перевірок;
- ◆ підприємства, у яких документально не підтверджене збільшення розміру майна або іншого об'єкта оподаткування. Відбір таких платників податків здійснюється за

результатами аналізу інформації, отриманої з різних зовнішніх і внутрішніх джерел (від комітетів по земельних ресурсах і землеустрою, що здійснюють реєстрацію земельних ділянок і пов'язаної з ними нерухомості, від органів Фонду державного майна та інших державних органів, що здійснюють реєстрацію об'єктів нерухомості, від органів Державної автомобільної інспекції, підприємств Міністерства транспорту України, що повідомляють податковим органам інформацію щодо перевезення великих партій вантажів, від інших податкових органів і органів податкової міліції про здійснення значних операцій по відчуженню (придбанню) майна, стороною в яких виступав даний платник податків та ін.), а також наданих платниками податків даних бухгалтерської звітності і податкових розрахунків. Підставою для відбору підприємства за даною ознакою є припущення про не відображення в бухгалтерській і податковій звітностях приросту майна або інших об'єктів оподаткування при наявності у податкового органу достовірної інформації щодо здійснення суб'єктом підприємницької діяльності операцій, результатом яких є перехід права власності на відповідне майно або виникнення інших об'єктів оподаткування;

- ◆ підприємства, по яких є документи та інформація, що ставлять під сумнів походження коштів платника податків або свідчать про наявність порушень податкового або валютного законодавства. Відбір підприємств за даним критерієм здійснюється на підставі використання масиву інформації, отриманої як з внутрішніх, так і зовнішніх джерел щодо відповідного платника;
- ◆ підприємства, що підлягають в запланованому періоді ліквідації або реорганізації. При надходженні до податкової інспекції заяви про ліквідацію юридичної особи приймається рішення про її документальну перевірку. Цей порядок поширюється і на представництва, філіали, а також інші відособлені підрозділи у разі прийняття юридич-

ною особою рішення про їх закриття або при ліквідації самої юридичної особи;

- ◆ підприємства, необхідність перевірки яких витікає з мотивованих запитів інших контролюючих органів. Вказані запити повинні містити такі дані: повне найменування підприємства, місце реєстрації, адресу фактичного місцезнаходження, ідентифікаційний номер платника податків, підставу (чим викликана необхідність проведення перевірки), питання, що підлягають перевірці, період діяльності, за який повинна проводитися перевірка, тощо. У випадку, коли податковий орган, який отримав запит, вважає проведення документальної перевірки відповідного підприємства недоцільним, вона може не включатися до плану перевірок, про що негайно повідомляється контролюючий орган, що направив запит, з повідомленням мотивації прийнятого рішення про відмову від виконання даного запиту. При незгоді органу, що направив запит, з вказаним рішенням, даний запит може бути направлений в установленому порядку по підлеглості до вищестоящого державного податкового органу, на території якого обслуговується підприємство. У разі задоволення вищестоящим податковим органом запиту відповідне підприємство підлягає обов'язковій документальній перевірці;
- ◆ підприємства, які довгий час не перевірялись.

Відбір суб'єктів підприємницької діяльності для проведення документальних перевірок рекомендується здійснювати двома методами: спеціального відбору або випадкового відбору.

Метод спеціального відбору реалізується шляхом аналізу показників, що містяться в інформаційному масиві даних про платників податків, з урахуванням пропозицій, які формуються на основі результатів камеральної перевірки звітності і податкових розрахунків, а також аналізу основних показників діяльності підприємств.

Результатом цілеспрямованого відбору є знаходження таких підприємств, перевірка яких представляється найпріоритетнішою. З урахуванням потенціалу податкової інспекції об'єкти

відбираються по категоріях підприємств, запропонованих для перевірки відділами, які здійснюють камеральні перевірки звітів платників і аналіз основних показників їх діяльності з обґрунтуванням доцільності відповідних пропозицій (наприклад, при наявності чинників, що викликають підозру відносно достовірності податкових розрахунків і звітів). До таких об'єктів, в першу чергу, належать:

- ◆ підприємства, що відображають у звітності збиток або незначний прибуток протягом ряду звітних періодів. При цьому необхідно здійснити поглиблене вивчення всієї інформації, яка є про даного платника податків, з метою з'ясування сенсу бізнесу, що не приносить за даними офіційної звітності будь-якої економічної вигоди. Про можливість подання такими підприємствами недостовірної звітності можуть свідчити такі чинники як наявність значних сум грошових коштів на їх банківських рахунках, здійснення операцій з придбання майна у великих розмірах, внесення внесків до статутних фондів інших підприємств, здійснення будівництва об'єктів виробничого або невиробничого призначення та інших операцій, що дає підставу для висновків про неспівмірність у підприємства витрат з прибутками (з урахуванням дотацій, що надходять з бюджетів різних рівнів, кредитів банків та ін.). Підставою для аналогічного висновку може бути також інформація про факти придбання об'єктів нерухомості, автомобілів, яхт та ін., будівництва особняків фізичними особами – власниками вказаних підприємств. Особлива увага повинна приділятися відбору «збиткових» підприємств, що займаються традиційно прибутковими видами діяльності, а також підприємств, фінансові результати діяльності яких помітно нижчі порівняно з відповідними показниками аналогічних підприємств;

- ◆ підприємства, що допускають різкі коливання розміру податкових платежів за різні звітні періоди за приблизно однаковим обсягом реалізації;

- ◆ підприємства, що мають нетипове співвідношення між приватними внесками до статутного капіталу і розмірами вилучення матеріальних і фінансових коштів для потреб споживання (перевищення внесків над вилученнями протягом три-

валого часу є підставою для призначення перевірки цього підприємства);

- ◆ підприємства, що реалізовували майно у великих розмірах;
- ◆ підприємства, що сплачують незначні суми податкових платежів і в той же час займаються добродійністю (спонсорством) з витрачанням великих сум грошових коштів;

- ◆ підприємства, що істотно збільшили споживання енергетичних (електро- і теплоенергії) та інших матеріальних ресурсів, що відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), при зменшенні або незначному збільшенні обсягу продукції (робіт, послуг) що випускається;

- ◆ підприємства, засновниками яких є юридичні або фізичні особи, які допускають (допускали) факти істотних порушень податкового та валютного законодавства, або виступають в якості засновників інших підприємств – порушників податкового законодавства;

- ◆ підприємства, що допускають систематичні порушення законодавства про застосування реєстраторів розрахункових операцій при здійсненні грошових розрахунків з населенням, порядок ведення касових операцій і умов готівкових розрахунків;

- ◆ підприємства, що не представили аудиторського висновку, якщо вони, згідно з чинним законодавством, підлягають обов'язковому аудиту;

- ◆ підприємства, в структурі яких сталися значні зміни;

- ◆ підприємства, що заявляють до відшкодування ПДВ значні суми при незначному терміні існування підприємства, малих активах та значних оборотах виручки, малій чисельності працюючих, різнонаправленості господарської діяльності тощо.

При прийнятті остаточного рішення про вибір кожного конкретного підприємства для проведення документальної перевірки потрібно враховувати його фінансове становище, тобто реальну можливість підприємства сплатити до бюджету суми додаткових податкових платежів і фінансових санкцій у разі їх можливого донарахування за результатами перевірки.

У разі рівноцінності об'єктів з точки зору імовірності виявлення порушень податкового законодавства перевага надаєть-

ся найкрупнішим підприємствам (за показниками виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), чисельності працюючих, суми належних до бюджету податків), а також платоспроможним підприємствам.

Метод випадкового відбору передбачає здійснення вибору об'єктів для проведення документальних перевірок незалежно від результатів попередньої оцінки інформації про платників податків. Застосування даного методу дозволяє потенційно розширити обсяг підприємств для документальних перевірок, а також забезпечити необхідну репрезентативність відбору платників податків усіх категорій з метою оцінки загального рівня стану податкової дисципліни на території, що контролюється.

Враховуючи реальну наявність в податкових органах ресурсів, що дозволяють забезпечити необхідний обсяг роботи, за допомогою застосування даного методу доцільно проводити відбір близько 5 – 10 відсотків платників податків, що плануються до перевірки у відповідний звітний період.

Наведені методи відбору об'єктів для податкових перевірок можуть бути доповнені контролюючим органом, виходячи з особливостей території, що обслуговується, на основі знань і досвіду працівників, які здійснюють підготовку відповідних планів, тощо.

Уразі відбору для проведення перевірок підприємств, що мають філіали, представництва та інші відокремлені структурні підрозділи, а також дочірні і залежні компанії, необхідно забезпечити планування проведення перевірок і на вказаних об'єктах.

Збір інформації про платника податків

Цей етап підготовчої доперевірочної роботи потребує як найбільше часу та займає важливе місце в роботі податкових органів, оскільки від нього залежать майже всі наступні етапи перевіркової роботи. Чим більше даних буде зібрано про платника податків, тим точніше можна скласти уявлення про нього, тим краще буде розроблено програму перевірки, раціональніше буде сплановано використання часу податкових аудиторів. До основних напрямків цієї роботи можна віднести такі: фор-

мування інформаційного масиву даних про платника податків та вивчення особливостей ведення бізнесу платником податків. Ці напрямки в багатьох; моментах пересікаються, тому на практиці можливе об'єднання їх в один блок.

Інформаційний масив даних являє собою спеціальним чином підготовлені дані (бази даних), створені на основі наявної в податкових органах інформації про платника податку, призначені для забезпечення централізованого накопичення та багаторазового використання.

Інформаційна база даних про платників податків включає інформацію, отриману як із внутрішніх, так і зовнішніх джерел. До інформації з внутрішніх джерел належать відомості, отримані податковими органами самостійно в процесі виконання ними контрольних функцій, зокрема:

- ◆ інформація про платника – юридичну особу, що містить, зокрема, відомості про його юридичну адресу і фактичне місцезнаходження, дату державної реєстрації і постановки на податковий облік, форму власності, організаційно-правову форму, наявність представництв, філіалів, а також інших відокремлених підрозділів юридичних осіб, розмір статутного капіталу, рахунки в банках, дані про засновників, дані податкової та фінансової звітності, зведення про результати камеральних перевірок бухгалтерських звітів і розрахунків по податках, пре порушення термінів подання податкових розрахунків і балансів тощо;
- ◆ інформація про підприємства, що користуються податковими пільгами або мають пільговий вид діяльності;
- ◆ дані Реєстрів платників податків;
- ◆ інформація про видані патенти та ліцензії підприємствам та організаціям;
- ◆ дані карток особових рахунків платника податків: терміни та обсяги сплати авансових платежів, дані перерахунків;
- ◆ дані підрозділів стягнення податкової заборгованості щодо наявної у платника заборгованості та динаміки її погашення;

- ◆ інформація про підприємства, що користуються наданим в законодавчому порядку правом відстрочки і розстрочки платежів до бюджету;
- ◆ інформація про результати попередніх документальних перевірок платників податків і прийняті по них рішення;
- ◆ інформація про претензійно-позовну діяльність платників податків;
- ◆ інформація про посадових осіб підприємства, відповідальних за її фінансово-господарську діяльність (керівників, головних бухгалтерів).

До інформації із зовнішніх джерел відноситься інформація про платників податків, у т. ч. про порушення ними податкового, валютного та іншого законодавства, отримана податковими органами від інших контролюючих і правоохоронних органів; Міністерства транспорту України (про великі партії продукції, що перевозяться і користуються підвищеним попитом); підприємств Міністерства природних ресурсів України, Державного комітету України з охорони навколишнього середовища (про ліміти і видані ліцензії на природовикористання); Держкомстату України, інших органів державного управління і місцевого самоврядування; банків та інших кредитних установ; Фонду соціального страхування України; Фонду державного майна та його регіональних органів; Державного фонду зайнятості населення; Пенсійного фонду України; Ліцензійної палати України; нотаріальних органів; туристичних фірм, відділів реєстрації віз, комісій цінних паперів, бюро технічної інвентаризації, засобів масової інформації; інших юридичних і фізичних осіб (листи, скарги, заяви), інформація про рішення судів та інше.

До інформації із зовнішніх джерел щодо іноземних юридичних осіб – нерезидентів належать дані Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі України, Міністерства закордонних справ України, українських дипломатичних і зовнішньоекономічних торгових представництв за кордоном.

Доперевірочний аналіз накопиченої інформації про платника податків

Доперевірочний аналіз є невід'ємною частиною процесу підготовки документальних перевірок дотримання податкового законодавства проводиться як по даних платника податків, так і накопичених в податковому органі.

Аналіз проводиться працівником, відповідальним за проведення планової перевірки в цілях:

- ◆ реальної оцінки стану податкового і бухгалтерського обліку і достовірності звітних даних;
- ◆ з'ясування об'єктивних причин в значних змінах фінансово-економічних показників, що негативно вплинули на звітні результати діяльності і відповідно на розмір бази оподаткування;
- ◆ оцінки виконання підприємством зобов'язань по сплаті податків та інших обов'язкових платежів;
- ◆ оцінки фінансового стану підприємства і забезпечення його грошовими ресурсами;
- ◆ виявлення тенденцій щодо руху майна (активів) підприємства;
- ◆ підготовки переліку питань, що підлягають перевірці.

У ході доперевірочного аналізу працівник, відповідальний за проведення перевірки платника податків, або працівник відділу підготовки до перевірки, повинен ознайомитись з фінансово-господарською діяльністю підприємства на основі вивчення документів (статуту, документів про реєстрацію, списку філіалів і дочірніх компаній, бухгалтерської і статистичної звітності, податкових декларацій і розрахунків, матеріалів попередніх перевірок та іншої інформації, зібраної по даному підприємству з внутрішніх і зовнішніх джерел), що є в податковому органі.

Крім того, необхідно отримати інформацію про зовнішні фактори, що впливають на господарську діяльність платника, та відображають економічну ситуацію і галузеві особливості, а також про внутрішні фактори, які пов'язані з індивідуальними

особливостями. Зокрема, потрібно ознайомитися з організаційно-управлінською структурою підприємства, видами виробничої діяльності і номенклатурою продукції, що випускається, структурою капіталу, існуванням дочірніх (залежних) підприємств, наявністю порушень податкового законодавства, раніше виявлених податковими та іншими контролюючими і правоохоронними органами.

На даному етапі доперевірочної підготовки проводиться поглиблений аналіз представленої підприємством звітності і податкових розрахунків (декларацій) за останній звітний період. При встановленні істотних змін в рівні показників фінансово-господарської діяльності підприємства, а також інших фактів, що викликають сумнів і вимагають додаткового вивчення, проводиться аналіз динаміки вказаних показників за ряд звітних періодів, а також їх порівняльний аналіз по аналогічних платниках податків.

З метою забезпечення максимальної ефективності і створення сприятливих умов майбутньої документальної перевірки на стадії доперевірочної підготовки повинен бути вирішений цілий ряд організаційних питань, пов'язаних з її проведенням. Так, при необхідності повинна бути зібрана вся недостатня інформація про платника податків, яка може бути використана при проведенні перевірки (інформація банків та інших фінансово-кредитних установ про наявність розрахункових та інших рахунків, відкритих платником податків, про наявність і рух коштів на цих рахунках, інформація інших податкових органів і підприємств про проведення платником податків окремих фінансово-господарських операцій, інформація правоохоронних і контролюючих органів про факти порушень, що мали місце, платником податків та його посадовою особою карного, адміністративного, валютного, митного та іншого законодавства. З метою отримання вищезазначеної інформації податковим органом необхідно завчасно направити запити до відповідних органів, що мають у своєму розпорядженні таку інформацію.

Якщо на стадії доперевірочної підготовки виникне необхідність проведення перевірок структурних підрозділів

підприємств, дочірніх компаній, інших структур, що мають фінансово-господарські відносини з підприємствами, розташованими на інших територіях, податковому органу потрібно завчасно направити запит до податкового органу, що обслуговує відповідну територію, з проханням про проведення перевірки вказаних структур.

На стадії доперевірочної роботи може бути вирішене питання про залучення до проведення документальної перевірки фахівців інших контролюючих і правоохоронних органів, якщо в затвердженому плані-графіку вказана перевірка не визначена як спільна.

Результатом доперевірочної підготовки є розробка конкретної концепції перевірки, що враховує всі подальші перевірочні дії. Дана концепція включає в себе згадані основні задачі перевірки, а по можливості повинна вказувати на те, які питання не підлягають перевірці (наприклад, у випадку, коли вони детально розглядалися під час минулої перевірки і не мають відправних точок для припущення про наявність порушень з деяких питань). На основі виробленої концепції майбутньої перевірки здійснюється формування орієнтованого переліку питань, що підлягають перевірці.

Підготовка переліку питань, що підлягають перевірці

Підготовка переліку питань, що підлягають перевірці (надалі Перелік) є передостаннім етапом доперевірочної роботи та вимагає кропіткої, зваженої роботи найдосвідчених працівників податкового аудиту. Розробку Переліку можна назвати розробкою стратегії перевірки, оскільки на його базі буде розроблятися програма перевірки. Від того, яке питання і в якому контексті буде поставлено в Переліку, залежить майже вся робота, що буде виконуватись контрольно-перевірочною бригадою, ефективність результатів її роботи, розмір додаткових надходжень до бюджетів і в кінцевому результаті – імідж податкового органу.

При підготовці Переліку використовуються результати всіх попередніх етапів доперевірочної роботи. Перелік розробляєть-

ся працівником підрозділу аналітичної підготовки документальних перевірок податкового органу або працівником, відповідальним за проведення перевірки, та затверджується керівником (заступником керівника) податкового органу.

Слід звернути увагу на зваженість та точність при формуванні питань Переліку. Наприклад, за даними камеральної перевірки встановлено, що платник податків вірно розрахував, своєчасно та в повному обсязі сплатив податок з власників транспортних засобів. При камеральній перевірці також була використана база даних ДАІ щодо належності цьому платнику податків певних транспортних засобів. Єдиним питанням, яке б належало включити до Переліку, є питання щодо достовірності кількості транспортних засобів на балансі платника та відповідність їх даним поданого до податкового органу розрахунку податку. Тому в Переліку так і потрібно сформулювати питання. І ні в якому разі не писати – перевірка правильності розрахунку, своєчасності та повноти сплати податку, оскільки ці питання вже були перевірені.

Інші організаційні питання

До інших організаційних питань етапу підготовки до проведення документальної перевірки можна віднести: формування контрольно-перевірочної бригади та проведення її інструктажу; призначення керівника групи аудиторів; повідомлення платника податків про перевірку; оформлення посвідчень на право перевірки; повідомлення про початок перевірки інших контролюючих органів, що беруть участь у ній, та інші питання.

Важливе значення у підготовці до перевірки є правильне формування складу контрольно-перевірочної бригади податкових аудиторів. Перелік податкових аудиторів, які братимуть участь у перевірці, формує начальник підрозділу аудиту, який відповідає за проведення перевірки. За необхідності залучення працівників інших підрозділів податкового органу кандидатури узгоджуються з їх безпосередніми керівниками. Остаточне затвердження складу контрольно-перевірочної бригади проводить керівник підрозділу аудиту податкового органу,

який, як правило, за посадою є заступником керівника податкового органу.

При формуванні контрольньо-перевірочної бригади необхідно керуватися наступними принципами.

Керівник бригади (відповідальний за проведення перевірки в цілому) призначається із числа найбільш досвідчених працівників підрозділу податкового аудиту. При цьому, зокрема, враховується: його спеціалізація щодо перевірок підприємств певних галузей народного господарства чи видів діяльності підприємств; організаційні здібності; комунікабельність; можливість самостійно перевірити більшість запланованих питань та навчання нових працівників. Потрібно також мати на увазі стосунки керівника бригади з платником, який буде перевірятися. Якщо він раніше вже проводив перевірку цього платника податків і при цьому не виникало конфліктних ситуацій, апеляцій за результатами перевірки, перевірка була результативною, то такого працівника доцільно знову призначити керівником бригади. Якщо ж все навпаки – то такого призначення потрібно уникнути.

Підбір членів контрольньо-перевірочної бригади повинен проводитися, виходячи із переліку питань, що заплановані для перевірки, урахуваючи їх складність і специфіку. Наприклад, якщо питання правильності оподаткування ПДВ визначені як ризикові, то у перевірці повинен брати участь фахівець цього спрямування. Якщо в програмі перевірки визначено ризиковими питання бухгалтерського обліку, то до перевірки необхідно залучити фахівця, який добре розуміється на цих питаннях. У той же час, якщо облік автоматизований – доцільно у складі бригади мати фахівця з комп'ютерних технологій.

При формуванні кількісного складу бригади потрібно враховувати як терміни проведення перевірки, так і обсяги запланованих робіт. Наприклад, якщо планується проведення суцільної інвентаризації, то для цієї роботи слід залучити достатню кількість податкових аудиторів, але на невеликий термін.

Велике значення для правильної підготовки до проведення перевірки має проведення інструктажу членів контрольньо-пе-

ревірочної бригади, основою якого є детальне ознайомлення з програмою перевірки, висновками доперевірочного аналізу та «папкою» (файлом) знань. Кожен учасник перевірочного процесу повинен чітко знати, які дії і в які терміни йому необхідно проводити, якими нормативно-правовими документами при цьому керуватися, які підсумкові документи потрібно підготувати та які попередні результати від нього очікуються.

Як правило, інструктаж проводиться в два етапи. На першому етапі учасників перевірочного процесу ознайомлюють із завданням (програмою перевірки), інформацією про платника, «папкою» знань. На другому – проводиться обговорення програми перевірки, уточнюються окремі позиції, розробляються процедури координації роботи на підприємстві, здійснюється, за необхідності, перерозподіл окремих питань перевірки серед перевіряючих, визначається схема транспортного та технічного забезпечення податкових аудиторів, режим роботи, процедури оперативного супроводження податкової міліції та інші технологічні питання перевірки. На цьому ж етапі визначаються консультанти, експерти, радники, які можуть знадобитися у процесі перевірки, та час і порядок звернення до них.

Головна мета інструктажу для керівника бригади – мати впевненість, що працівники знають, що і як перевіряти.

Відповідно до чинного законодавства керівник контрольно-перевірочної бригади повинен не пізніше ніж за 10 днів до початку планової перевірки направити платнику перевірки письмове повідомлення про її проведення за встановленою формою. Його, як правило, підписує заступник керівника податкового органу, якому підпорядковується підрозділ аудиту.

У цей же термін повідомляються про перевірку й інші підрозділи податкового органу та контролюючі органи, які братимуть участь у проведенні перевірки.

Також завчасно до початку проведення перевірки керівник контрольно-перевірочної бригади готує посвідчення на право проведення перевірки для всіх членів бригади, що підписує заступник керівника податкового органу, якому підпорядковується підрозділ аудиту.

У разі проведення позапланової перевірки – посвідчення підписує виключно керівник податкового органу або особа, яка виконує його обов'язки. Воно виписується за встановленою формою, завіряється печаткою та реєструється у спеціально заведеному журналі. Цей порядок не поширюється на перевірки, що проводяться відповідно до кримінально-процесуального законодавства.

2.4. Система „кабінетний аудит»

Необхідність у кардинальних змінах в обслуговуванні клієнтів з метою встановлення партнерських відносин між податковими органами і платниками податків (клієнтами), що відбуватимуться на принципах добросовісності, неупередженості та прозорості, викликала потреба в розробці принципово нової моделі взаємовідносин. При цьому відбувається зміна пріоритету фіскальної функції податкового органу на функцію супроводження шляхом здійснення постійного моніторингу клієнта.

Підвищення якості відбору суб'єктів підприємницької діяльності для податкового аудиту потребує запровадження нових методів при організації процесів перевірки податкової, фінансової звітності та інформації з зовнішніх джерел.

Система «кабінетний аудит» – є одним із напрямів забезпечення контролю за виконанням податкових зобов'язань клієнтами (платниками податків).

Суть реорганізації системи обробки та аналізу даних податкової і фінансової звітності та іншої зовнішньої інформації полягає в створенні принципово нової технології проведення кабінетного аудиту, яка базуватиметься на використанні комп'ютерних мереж та баз даних. Дана система надасть можливість здійснювати контроль за правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати податків до бюджету.

Аналіз фінансово-господарської діяльності клієнтів повинен базуватися на достовірній інформації з внутрішніх та зовнішніх джерел, що потребує запровадження ефективних методів перевірки звітних даних з обов'язковим використанням методів співставлення показників податкової і фінансової звітності.

Система «кабінетний аудит» передбачає принципово нову організацію роботи підрозділів по обробці та аналізу податкової звітності.

Система «кабінетний аудит» – це технологія діяльності податкової служби, яка передбачає: попередження порушення платником податків податкового законодавства за допомогою постійного надання консультаційних послуг та моніторингу діяльності платника податків шляхом проведення електронної податкової перевірки, а також здійснення остаточного аналізу даних висновку електронної перевірки податкової звітності клієнтів за результатом проведеної оцінки податкових ризиків з використанням інформації з внутрішніх та зовнішніх джерел.

Система «кабінетний аудит» є ефективним засобом у сприянні детального вивчення специфіки відповідного виду діяльності та оперативного і своєчасного спостереження за господарською діяльністю платника податків, який зорієнтований на протидію виникнення схем ухилення від оподаткування клієнтами при виконанні податкових зобов'язань, відстеження сфер фінансово-господарської діяльності клієнта з резервами розширення задекларованої ними бази оподаткування на базі наявних фінансових та фіскальних ризиків, детального вивчення специфіки відповідного виду діяльності.

Функції проведення процедур кабінетного аудиту покладено на підрозділ податкового аудиту.

Ключовим моментом у проведенні кабінетного аудиту є відстеження сфер фінансово-господарської діяльності клієнта з великими резервами збільшення податкових надходжень.

Так, найбільший ефект від виконання зазначеного завдання можливо отримати від здійснення постійного моніторингу діяльності інтегрованих економічних структур – промислово-фінансових груп, транснаціональних структур та великих корпорацій; підприємств, які займаються виробництвом та обігом алкогольно-тютюнової продукції; підприємств на територіях спеціальних (вільних) економічних зон та зон пріоритетного розвитку; підприємств паливно-енергетичного комплексу; підприємств гірничо-металургійного комплексу, а також харчо-

вої промисловості; банківських установ; великих підприємств, продукція яких є загальнодержавною.

Форми кабінетного податкового аудиту:

- ◆ співставлення показників звітності платника податків з відповідними показниками звітності, поданої ним у попередніх звітних періодах;
- ◆ аналіз (співставлення) відносних показників;
- ◆ аналіз тенденцій (співставлення окремих показників податкової звітності, які повинні висвітлювати тенденцію процесу взаємодії цих показників з іншими показниками податкової звітності);
- ◆ аналіз господарської діяльності за допомогою співставлення показників звітності головного підприємства з показниками звітності його філіалів, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів;
- ◆ співставлення показників звітності (розрахунок акцизного збору) з інформацією, зазначеній у заявках на отримання марок акцизного збору, заявках на отримання нарядів на спирт (мета використання спирту, обсяги виробництва та інше).

Для забезпечення якісного доперевірочного аналізу інформації про клієнтів та подальшого відбору клієнтів для проведення податкового аудиту велике значення має створення інтегрованої бази даних, в якій передбачити формування інтегрованого образу клієнта (платника податків).

Формування інтегрованого образу клієнта здійснюється в «Картці СПД» на підставі вивчення податкової поведінки платника податків на базі інформації, яка накопичена в інформаційній базі даних (ІБД).

Інтегрований образ клієнта (платника податків) формується, виходячи із накопиченої зовнішньої та внутрішньої інформації про головний об'єкт та всі допоміжні структури, які йому підпорядковуються (дочірні підприємства, філії, структурні підрозділи).

Інтегрований образ клієнта формується шляхом перманентного процесу оновлення інформації з внутрішніх та зовнішніх

джерел, яка попередньо систематизується та аналізується в системі кабінетного аудиту.

Інтегрована інформаційно-аналітична система по роботі з податковими ризиками надає можливість:

- ◆ проводити пошук інформації за критеріями;
- ◆ надавати по кожному платнику податків інтегровану інформацію (картка клієнта з розділом – висновок електронного аудиту);
- ◆ проводити інтегрований аналіз даних.

Основними вимогами при формуванні інтегрованої інформаційної бази даних про клієнтів є:

- ◆ забезпечення постійного збору, фіксації і обробки всієї інформації про клієнтів;
- ◆ створення інтегрованого образу клієнта (платника податків);
- ◆ забезпечення періодичного оновлення інформації про клієнтів з внутрішніх і зовнішніх джерел;
- ◆ наявність інформації про клієнтів з достатнім обґрунтуванням доцільності їх відбору для проведення податкового аудиту;
- ◆ проведення аналізу інформації на предмет її відповідності до стандартів згідно з чинним законодавством.

На сьогодні дуже актуально постає питання щодо якісного відбору клієнтів для проведення виїзного податкового аудиту.

З прийняттям Закону України від 21 грудня 2000 року №2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» строк, який може охоплюватись перевіркою, не повинен перевищувати 3 роки, а саме в пп.15.1.1 ст. 15 зазначеного Закону вказано: « податковий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Законом, не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку податковий орган

не визначає суму податкових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого податкового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.»

Виходячи з наведеного, постає необхідність якісного відбору клієнтів для проведення податкового аудиту, що, по-перше, дозволить більш ефективно використовувати наявні трудові ресурси, а, по-друге, зменшить можливість «непорядним» платникам-підприємцям далі «тінізувати» економіку та ухилятися від сплати податків. Також необхідно зазначити, що поліпшення якості відбору платників податків для проведення податкового аудиту надасть змогу зменшити втручання податкових органів у діяльність клієнтів, які їх сплачують своєчасно та в повному обсязі.

Процес кабінетного аудиту є послідовністю дій, які необхідно провести податківцю для того, щоб у кінцевому результаті отримати повну інформацію про платника податків, яка повинна містити висновок щодо доцільності проведення податкового аудиту з виїздом на місце. Прикладом викладеного є процедури відшкодування ПДВ.

Дані довідки (акта) кабінетного аудиту мають заноситися до картки клієнта, яка містить у собі наступну інформацію про його діяльність:

- ◆ повна назва СПД;
- ◆ юридична адреса;
- ◆ фактична адреса;
- ◆ ідентифікаційний код;
- ◆ дата реєстрації в державних органах;
- ◆ статутний фонд;
- ◆ засновники: П.І.Б., ідентифікаційний код;
- ◆ посадові особи: П.І.Б., ідентифікаційний код;
- ◆ види діяльності, в т.ч. основний;
- ◆ наявність ліцензій;
- ◆ номер та дата видачі свідоцтва платника ПДВ;
- ◆ схема організаційної структури економічної одиниці, місцезнаходження та ознак консолідованої сплати податків;

- ◆ наявність філій, представництв та інших елементів економічно одиниці за кордоном;
- ◆ паспорти елементів економічної одиниці;
- ◆ характеристика виробництва (основної діяльності);
- ◆ аналіз руху грошових потоків;
- ◆ аналіз динаміки виробництва та реалізації продукції в порівнянні з попереднім періодом;
- ◆ аналіз витрат, їх структури і динаміки;
- ◆ аналіз податкового навантаження та рівня сплати платежів до бюджету – надходження коштів до бюджету за видами платежів аналізується як у динаміці, так і за їх питомою вагою у загальному підсумку платежів;
- ◆ аналіз податкового боргу в розрізі основних податків проводиться в порівнянні з минулим періодом;
- ◆ аналіз втрат від наданих пільг, розстрочок бюджетних платежів та їх ефективність.

Аналіз встановлених порушень податкового законодавства проводиться за всіма актами (довідками) перевірок, в тому числі актах контрольно-ревізійного управління, за останні три роки.

Результати проведення електронної перевірки поданої платником податків податкової звітності теж заносяться до картки платника податків в єдиній інформаційній системі клієнта.

Слід зазначити, що бізнес-процес кабінетного аудиту побудовано таким чином, щоб вихідна інформація носила пропозиції щодо заходів за результатами кабінетного аудиту.

Отже, висновок кабінетного аудиту є основою організаційних заходів щодо проведення документальної перевірки. Але, треба звернути увагу на той факт, що виїзна податкова перевірка за наслідками кабінетного аудиту повинна нести в собі чіткі підстави для її проведення.

2.5. Контроль дотримання встановленого порядку розрахунків із споживачами з використанням реєстраторів розрахункових операцій

Перевірка по контролю за розрахунковими операціями в сфері готівкового та безготівкового обігу – це сукупність заходів контролюючих органів, спрямованих на здійснення контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності вимог Законів України від 4 грудня 1990 №509-ХІІ «Про державну податкову службу в Україні», від 1 червня 2000 року № 1776-ІІІ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та інших нормативно – правових актів, що визначають порядок проведення розрахункових операцій, обліку товарних запасів та грошових коштів.

Згідно Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» контролюючі органи мають право здійснювати планові та позапланові перевірки осіб, що використовують РРО.

Взагалі перевірки, що стосуються осіб, які використовують РРО, розрахункові книжки чи книги обліку розрахункових операцій є оперативними і здійснюються працівниками відділу(групи) оперативних перевірок відповідного податкового органу.

Контрольно-перевірочну роботу за додержанням порядку проведення розрахунків можна розбити на три етапи:

1. Підготовча робота.
2. Безпосереднє проведення перевірки.
3. Заключний етап.

На першому етапі здійснюється детальний аналіз підприємств сфери готівкового обігу, особлива увага звертається увага на збиткові підприємства цієї сфери. Перевіряється наявна оперативна інформація, доповідні службові записки, інформація від громадян як письмова так і усна.

За наявності підстав для проведення перевірки начальник управління (відділу) податкового аудиту та валютного контро-

лю пише на ім'я начальника відповідного податкового органу службову записку на проведення перевірки або хронометражу. Начальник відповідно накладає резолюцію на проведення перевірки та виписується посвідчення, яке містить посаду, прізвище, ім'я та по батькові посадової особи, якій доручено здійснити перевірку, зазначається назва суб'єкта підприємницької діяльності що перевіряється та перелік законодавчих та нормативно-правових актів, вимоги яких підлягають перевірці, та термін його дії. Посвідчення оформляється на кожен посадову особу що бере участь у перевірці.

Зазначені перевірки проводяться посадовими особами органів державної податкової служби групою не менше двох посадових осіб за наявності у них службових посвідчень, особистих знаків і посвідчення на право здійснення перевірки.

На другому етапі працівник ДПІ або позаштатний працівник податкової інспекції здійснює торгіву закупку в торговій точці суб'єкта, що перевіряється з метою виявлення проведення розрахункових операцій на повну суму покупки через зареєстровані, опломбовані та переведені у фіскальний режим реєстратори розрахункових операцій (РРО), а у випадках, передбачених законодавством, – книги обліку розрахункових операцій (КОРО) та розрахункової книжки. Після завершення розрахункової операції працівники ДПІ пред'являють посвідчення на перевірку. Касир (продавець) перераховує у присутності працівника податкової служби наявні кошти у касі (сейфі). Працівник відділу оперативного контролю вибиває Х – Звіт на РРО звіряє ці дані з коштами, що знаходились у касі наданий момент на предмет відповідності проведення операцій через РРО, а також перевіряється застосування режиму попереднього програмування найменування, цін товарів та обліку їхньої кількості.

Важливою ділянкою контролюючої роботи є перевірка наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності та марок акцизного збору.

Далі перевіряється книга обліку розрахункових операцій (правильність її ведення, наявність Z- звітів, цілісність засобів захисту) та розрахункові книжки, а також наявність цінників в розрізі найменувань товарів.

В обов'язково порядку посадовими особами органу податкової служби необхідно провести процедуру перевірки засобів контролю РРО. Під засобами контролю розуміють централізовано виготовлені спеціальні пломби підвищеного рівня захисту у вигляді самоклеючих знаків, форма яких затверджується ДПА України, які застосовуються для опломбування реєстраторів розрахункових операцій, щоб унеможливити доступ до фіскального блоку РРО без пошкодження засобу контролю та книг обліку розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, щоб унеможливити розшнурування книги без порушення засобу контролю.

Основні характеристики засоби контролю, на які необхідно звернути увагу під час проведення перевірки – це елементи зовнішнього вигляду, мікротекст та спеціальні ефекти зображення.

Елементи зовнішнього вигляду(геометрична форма, розмір, положення засобу контролю, захисна плівка, металізований шар, зображення на пломбі) перевіряються шляхом візуального обстеження та вимірювання. Перевірку слід проводити за наявності достатнього яскравого освітлення.

Мікротекст слід читати з використанням збільшувального скла з п'яти-семикратним збільшенням. При перевірці мікро тексту необхідно звертати увагу на розташування рядків, чіткість зображення та однаковий розмір літер, відсутність викривлень чи перекосу рядків відносно горизонталі.

Спеціальні ефекти зображення також перевіряються шляхом обстеження або за допомогою оптичних пристроїв. У випадку коли для визначення наявності того чи іншого спеціального ефекту необхідно змінити кут зору, взаємо розташування джерел освітлення та засобу контролю, то слід по можливості уникати пересування РРО з місця на місце, не нахилити чи повертати його.

Про порушення цілісності засобу контролю свідчать такі ознаки:

- ◆ тріщини, розриви на поверхні;
- ◆ відсутність окремих ділянок захисної плівки;
- ◆ витерті або зняті ділянки металізованого шару;
- ◆ неспівпадання краю захисної плівки з краєм металізованого шару;
- ◆ наявність пустот, інородних тіл, між захисною плівкою та металом.

Про підробку засобу контролю можуть свідчити такі ознаки:

- ◆ пломба не відповідає еталонному зразку хоча б за однією з визначених технічним описом ознак;
- ◆ розмір пломби не дорівнює визначеному у технічному описі;
- ◆ колір металізованого шару не є золотистим чи сріблястим;
- ◆ на пломбі відсутні окремі елементи зображення, або наявні додаткові елементи, або вигляд чи взаємо розміщення окремих фрагментів зображення відрізняється від рисунка, наведеного у технічному описі;
- ◆ відсутність мікро тексту, або розмір літер не дорівнює визначеному, бо розташуванню, зміст чи кількість рядків інші, ніж це визначено технічним описом;
- ◆ не виявлено будь-якого зі спеціальних ефектів зображення.

Податківець зобов'язаний також перевірити зберігання контрольних стрічок та використаних КОРО.

Заключним етапом контрольно-перевірочної роботи у сфері розрахунків за допомогою РРО – узагальнення результатів перевірки та складання акту.

Акт перевірки містить систематизований виклад виявлених у ході перевірки фактів порушень законодавчих та нормативно-правових актів.

В акті перевірки чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих та нормативно-правових актів та вказуються конкретні їх статті і пункти. До доказів, що використовуються в частині підтвердження встановлених перевіркою фактів порушень відносяться як первинні документи, звіти, розрахунки та інші документи, в яких викла-

дені або засвідчені обставини складу порушення, так і пояснення посадових осіб та інших працівників суб'єкта підприємницької діяльності.

Акт перевірки підписують посадові особи органу державної податкової служби та керівник або особа що його заміщує, а у випадку їх відсутності особа, що уповноважена здійснювати розрахункові операції. Перший примірник акта перевірки залишається у посадових осіб органу державної податкової служби, а другий у керівника.

У разі відмови керівника господарюючого суб'єкта або особи, що його заміщує від підписання акта перевірки, посадовими особами органу державної податкової служби складається акт відмови від підписання матеріалів перевірки.

Рішення про застосування та стягнення сум штрафних санкцій за наслідками розгляду матеріалів перевірки приймає керівник органу державної податкової служби або його заступника.

2.6. Моніторинг та поняття податкових ризиків

З метою забезпечення наповнення дохідної частини бюджету постає питання поліпшення системи адміністрування податків, що передбачає постійний контроль за своєчасністю та повнотою їх сплати суб'єктами підприємницької діяльності. Основним джерелом наповнення бюджету повинна бути добровільна сплата, а основною функцією податкових органів – моніторинг цього процесу. Але при високій імовірності порушення клієнтом податкового законодавства, необхідно організувати податковий аудит і визначати реальні податкові зобов'язання такого клієнта.

Необхідна реорганізація процесів податкового аудиту, акцентом якого повинно стати постійне спостереження та контроль за фінансового-господарською діяльністю клієнта.

Податкові органи повинні бути поінформовані на як можна більш ранній стадії про можливі випадки порушення податкового законодавства та відповідно реагувати на них належними діями, у тому числі передбачати та упереджувати.

Робити це можливо за допомогою моніторингу податкових ризиків.

Головна мета моніторингу податкових ризиків – підвищення ефективності роботи підрозділів податкового аудиту в умовах обмежених фінансових і трудових ресурсах, за рахунок їх більш раціонального використання, а також дієвий контроль за дотриманням клієнтами податкового законодавства.

Кінцевим результатом створення системи моніторингу податкових ризиків передбачається розробка автоматизованої системи податкових ризиків, яка дасть можливість: виключити вплив людського фактору на прийняття рішення про проведення аудиту, покращити якість відбору підприємств для аудиту та зробити його більш ефективним.

Податковий ризик – вірогідна можливість порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати бюджету.

Податковий ризик може виникати під час здійснення економічним об'єктом будь-яких видів діяльності, пов'язаних з виробництвом продукції, товарів, послуг, їх реалізацією, товарно-грошовими та фінансовими операціями, комерцією, втіленням соціально-економічних та науково-технічних проектів.

Визначення податкових ризиків являє собою узагальнення результатів контролю та створення єдиної бази даних податкових ризиків (далі – БДПР) Тобто, систематизацію недоліків і порушень нормативно-правових актів суб'єктами підприємництва у процесі господарської діяльності, схем ухилень від оподаткування, загальних ознак, що можуть вказувати на наявність таких порушень, які на даний час відомі податківцям. За рахунок постійної контрольної роботи, в умовах нестабільного законодавства та виникнення нових видів, форм та методів господарської діяльності БДПР буде постійно змінюватись, доповнюватись новими ризиками. При цьому деякі ризики можуть втрачати свою актуальність або видозмінюватись.

На першому етапі опрацювання інформації слід враховувати специфічні фактори господарської діяльності, соціально – економічні фактори, діюче загальне та податкове законодавство,

його зміни, які властиві загальному колу підприємств галузі, де функціонує клієнт:

- ◆ загальне положення справ у галузі, сезонність виробництва;
- ◆ наявність (відсутність) великого числа банкрутств у галузі;
- ◆ зниження (збільшення) попиту на вироби або послуги компанії в зв'язку зі зміною потреб споживачів;
- ◆ зростання числа конкурентів;
- ◆ виробничу та економічну (у т. ч. міжнародну);
- ◆ наявність міжнародних угод;
- ◆ сталі економічні міжнародні зв'язки;
- ◆ специфічні умови оподаткування (наявність пільг або обмежень);
- ◆ цінові коливання на продукцію, товари, послуги;
- ◆ зміни в податковому законодавстві тощо.

З усієї наявної інформації виділяються фактори, що засвідчують можливість виникнення податкового ризику. В залежності від впливу факторів можуть виникати загальний чи галузеві ризики, при цьому обумовлюється їх можлива сфера дії. Враховуючи, що кожне підприємство має індивідуальний характер своєї діяльності, який впливає на сплату податків та зборів. Крім того слід враховувати інформацію про історію діяльності кожного окремого клієнта, визначаючи податкові ризики властиві конкретному клієнту:

І. Фінансову позицію клієнта, в залежності від якої можлива наявність таких ризиків як:

- ◆ постійне зниження прибутку порівняно з попередніми періодами,
- ◆ зменшення обсягів виробництва продукції (продажу товарів, робіт, послуг), зниження валового доходу,
- ◆ зниження коефіцієнтів ліквідності, фінансової стійкості, автономності (необхідне проведення оцінки стану головних статей балансу),
- ◆ наявність значних обсягів дебіторської заборгованості по сплачених товарах, роботах, послугах,

- ◆ наявність значних обсягів кредиторської заборгованості за отримані товари, роботи, послуги та заборгованості по заробітній платі,
- ◆ недостатність обігових коштів та використання залучених коштів (кредитів, позичок), отримання кредитів у банківських та фінансових установах під високі процентні ставки та під сумнівні гарантії,
- ◆ низький розмір заробітної плати працівникам,
- ◆ наявність значних обсягів виплат працівникам у вигляді позик, страхових виплат;

II. Внутрішню політику управління клієнта, структуру адміністративної організації і внутрішньої системи керування, яка може призвести до виникнення таких ризиків:

- ◆ часта перереєстрація клієнта (зміна назви, організаційно-правової форми, форми власності, юридичної (фактичної) адреси, тощо),
- ◆ часта зміна керівного складу підприємства, власників, оновлення наглядової ради,
- ◆ часта зміна аудиторів або юрисконсультів,
- ◆ часта зміна головних бухгалтерів,
- ◆ низький рівень організації обліку підприємства (бухгалтерського, податкового) відсутність автоматизованого обліку,
- ◆ різка зміна напрямів роботи компанії,
- ◆ укладання не вигідних угод з контрагентами,
- ◆ несвоєчасність і неповнота надання податкової звітності та погашення податкових зобов'язань.

III. Господарську політику компанії, в залежності від якої податковий ризик зростає за умови:

- ◆ перебування значної частки статутного фонду (значних пакетів акцій, паїв, долей) клієнта у володінні юридичних осіб, що розташовані в офшорних зонах,
- ◆ здійснення активної зовнішньоекономічної діяльності,
- ◆ виробництва, реалізації, імпорту підакцизних товарів (окремо – лікєро-горілчаних та тютюнових виробів),
- ◆ продажу основних фондів за ціною, нижчою за балансову,

- ◆ здійснення операцій з цінними паперами, борговими зобов'язаннями,
- ◆ наявності взаємовідносин підприємства з контрагентами, які перебувають в офшорних зонах,
- ◆ здійснення бартерних операцій (особливо при наявності у достатній кількості обігових коштів), використання процедур взаємозаліку заборгованості,
- ◆ здійснення значних обсягів операцій з розрахунками готівкою,
- ◆ наявності філій та відокремлених підрозділів, які перебувають на консолідованій сплаті податків,
- ◆ наявності взаємовідносин з «фіктивними» фірмами,
- ◆ декларування значних сум ПДВ до відшкодування,
- ◆ збільшення споживання матеріальних ресурсів, витрати на придбання яких стосується складу валових витрат при зменшенні або незначному збільшенні обсягів реалізації,
- ◆ реалізації продукції (робіт, послуг) за цінами, значно нижчими, а придбання за цінами, значно вищими середньостатистичних цін, що склалися на ринку збуту,
- ◆ відсутність господарської діяльності або декларування протягом тривалого часу збиткової діяльності компанії,
- ◆ використання у діяльності угод про переуступку права вимоги боргу,
- ◆ застосування вексельних схем у розрахунках,
- ◆ наявність господарських операцій, невласливих галузі та інше.

При визначенні податкових ризиків також необхідно враховувати дані про порушення клієнтом діючого законодавства, що мали місце, та інформацію про ймовірне порушення законодавства:

- ◆ порушення термінів розрахунків в іноземній валюті,
- ◆ неподання або несвоєчасне подання платником податкової звітності,
- ◆ порушення термінів сплати податків, зборів, обов'язкових платежів,
- ◆ застосування нульової ставки оподаткування ПДВ при непідтвердженні факту перетинання товарами митного кордону України,

- ◆ наявність арифметичних та методологічних помилок у податковій звітності,
- ◆ подання нових податкових розрахунків і декларацій з виправленими показниками (уточнених декларацій),
- ◆ зростання податкового боргу за даними особистих рахунків.

При цьому слід враховувати, що кожна з перелічених умов може призвести до наявності декількох окремих ризиків. Наприклад, при здійсненні клієнтом зовнішньоекономічної діяльності існують такі податкові ризики як невірне визначення податкової бази при імпорту товарів, що не обкладаються податком на додану вартість, невірне застосування нульової ставки оподаткування ПДВ при експорті та інше.

Перелік податкових ризиків не може бути постійним, він повинен весь час поповнюватись новими ризиками, які будуть виявлятися фахівцями податкових органів під час податкового аудиту (активний метод), автоматично, під час прийняття обов'язкової податкової звітності (пасивний метод) чи теоретичним методом.

Ризики можуть бути актуальними та неактуальними, з'являтися та зникати. Так, при встановленні ризику і внесенні його в базу податкових ризиків він актуальний. У ході роботи над ризиком він може втрачати свою актуальність, тобто частота його виявлення зменшується в часі. При втраті актуальності, ризик переводиться до неактуальних ризиків. Рішення щодо визначення ризику неактуальним приймається ДПА України за наслідками вивчення статистики ризиків. Наприклад, ризик зниження цін при проведенні бартерних операцій, що спрацьовувало протягом тривалого часу не є актуальним після відповідних змін у законодавстві, оскільки клієнти не застосовують бартерні схеми при ухиленні від оподаткування. Проте через певний час (періодично) треба повертатися до неактуальних ризиків для того, щоб пересвідчитись у тому, не почали клієнти знову застосовувати цей метод ухилення від оподаткування. Рішення щодо визначення ризику актуальним приймається ДПА України за результатами статистичної інформації про порушення.

При проведенні податкового аудиту кожен фахівець повинен правильно працювати з встановленими ризиками та вміти виявляти нові ризики. Тобто, працювати за схемою

1. Ризик відомий.
2. Вміємо його встановити.
3. Знаємо як з ризиками працювати.
4. Виявляємо нові ризики.

Фахівці підрозділів податкової служби на районному та міському рівнях (у тому числі інспекцій ВПП), які виявили нові податкові ризики, після їх опису, згідно вимог методичних рекомендацій, повинні передавати до обласної ДПА. Обласна ДПА буде являтися власником нових податкових ризиків та здійснювати їх супроводження. Нові податкові ризики обласна ДПА передає на узгодження та затвердження до ДПА України, після чого вони заносяться до БДПР.

Головні управління, Департаменти, управління ДПА України теж можуть бути власниками податкових ризиків. Вони розробляють податкові ризики та надають на затвердження, після чого їх заносять до БДПР.

БДПР буде знаходитись в ДПА України.

Затверджувати податкові ризики для вводу їх до бази даних та приймати рішення про виключення їх з бази даних будуть Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби, Головне управління податкового аудиту та управління по роботі з великими платниками податків.

Для забезпечення роботи з податковими ризиками необхідно в стандартній формі викласти інформацію про нього. Необхідно мати детальний опис кожного ризику, в якому будуть відображатись характерні тільки для нього риси, ознаки.

Таким чином, найбільш повне володіння інформацією стосовно виникнення ризиків, їх дії, програм усунення призведе до значного підвищення ефективності податкового аудиту.

Кожний податковий ризик описується по виду податків за наступними характеристиками.

Назва ризику – вона дає загальне уявлення про ризик. Наприклад, «Підприємство реалізує активи у великих розмірах у короткий термін».

З назви ризику вже видно, що ця операція взагалі не є ординарною для клієнта і може бути наслідком будь-яких порушень у фінансово – господарській діяльності.

Вид ризику – цей показник визначає чи є цей ризик випадковим в фінансово-господарській діяльності клієнта, чи виникає постійно, тобто, є структурним.

Природа ризику – поділяється на дві групи:

- ◆ фіскальна;
- ◆ фінансова.

Способи виявлення ризику – поділяються на:

1. Активне виявлення ризику – виявлення ризику під час аудиторських перевірок безпосередньо в офісах клієнтів, під час вивчення документів підприємств.

2. Пасивне виявлення ризику – виявлення ризику за допомогою комп'ютерних програм, яке не вимагає великих витрат праці фахівців.

Методи визначення ризику – аналітичний (наприклад: аналіз конкретних даних податкової декларації з поверненням до початкових даних наскільки це потребує отримана інформація), синтетичний (обробка всіх даних до підсумків) тощо.

Джерела встановлення ризику:

- 1) внутрішні – інформація отримана з документами обов'язкової податкової звітності, в результаті податкового аудиту;
- 2) зовнішні – інформація отримана від інших міністерств та відомств або ділових партнерів, Інтернет, засоби масової інформації, інформація яка отримана з торгово економічних місій, розташованих в інших країнах.

Сфера існування ризику – відображає сферу фінансово-господарської діяльності клієнта, в якій він існує. Наприклад, «операції з векселями», «реалізація за готівку» тощо.

Сфера дії ризику – відображає, в якій галузі народного господарства вони існують чи є притаманними для всіх галузей.

Наприклад: ризик малого обігу грошових коштів – всі галузі; ризик неповного нарахування ПДВ в рахунок дотацій – сільське господарство, харчова галузь; ризик неповного нарахування ПДВ та сплати податків при касовому методі – паливно-енергетична галузь тощо.

Початок та термін дії ризику – з моменту якої фінансово-господарської операції він може почати діяти і протягом якого часу.

Опис (дія) ризику – повністю детально описується практична дія ризику з посиланням на документи, по яких його можна встановити.

Взаємодія та взаємозв'язок між ризиками – надається характеристика взаємодії окремих ризиків та імовірність виникнення з появою одного ризику інших.

Оцінка ризику – визначається важливість ризику у бальному еквіваленті.

Можливі наслідки дії ризику – визначаються наслідки якщо ухилення від своєчасної сплати податків (схеми мінімізації податків), зниження об'єкту оподаткування (схеми ухилення від оподаткування), тощо.

Частота виявлення – визначається у процентному відношенні кількості випадків коли ризик було заявлено як вірогідний до кількості випадків, коли він був встановлений.

Значимість ризику – визначається сумою донарахованих до бюджету коштів в результаті усунення ризику.

Рекомендована програма усунення ризику, наслідків ризику або його скорочення – для кожного ризику повинна існувати персональна програма його усунення, в якій детально крок за кроком описуються всі етапи цієї операції, починаючи з опису дій клієнта, які пов'язані з вірогідністю появи податкового ризику, з зазначенням назви документа (чи документів) з вказівкою, в якому розділі чи графі його можна встановити, спосіб встановлення та рекомендований метод подолання (виправлення бухгалтерської чи податкової звітності, відмова від укладання договорів, перерахування до бюджету недорахованих сум тощо).

За цими характеристиками по кожному ризику буде розроблена «Картка податкового ризику», яка буде постійно поповнюватись в разі розробки додаткових характеристик ризику.

2.7. Національний план проведення документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності

План проведення документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності складається на підставі попереднього відбору платників податків для проведення комплексних документальних перевірок. Проект квартального плану узгоджується з органами Державної контрольно-ревізійної, Державної митної служби, Державного казначейства, Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування України на районному рівні.

Формування та коригування плану здійснюється засобами АІС «Облік податків і платежів».

Крім того, обласні державні податкові адміністрації надають відповідному департаменту Державної податкової адміністрації України для узгодження у надрукованому вигляді кожний розділ проекту плану.

Не підлягають включенню до плану перевірок підприємства, дата акта останньої перевірки яких припадає на поточний рік.

План складається з трьох розділів.

Розділ І. План комплексних документальних виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб, постійних представництв нерезидентів та договорів (контрактів) про спільну інвестиційну діяльність без створення юридичної особи.

Розділ поділяється на підрозділи:

А. Найбільші підприємства визначених галузей та високорентабельних сфер діяльності, а також підприємства, пов'язані між собою юридично та через здійснення фінансово-господарських операцій.

Б. Підприємства, відібрані за власною ініціативою.

Підрозділ А. Найбільші підприємства визначених галузей та високорентабельних сфер діяльності, а також підприємства, пов'язані між собою юридично та через здійснення фінансово-господарських операцій.

Найбільші підприємства галузей та високорентабельних сфер діяльності, які визначаються для перевірки, розподіляються за наступними групами:

I група – основні підприємства галузі;

II група – пов'язані особи основних підприємств галузі (юридичні особи), філії, обслуговуючі та допоміжні виробництва, які не є юридичними особами та підпорядковані підприємствам галузі;

III група – найбільші контрагенти, через які здійснюються товарно-грошові операції (включаючи посередницькі структури, експортерів та імпортерів, інші підприємства – юридичні особи), в тому числі і в інших регіонах.

Підприємства, відібрані для перевірок до кожної групи підрозділу А повинні бути розподілені за наступними категоріями:

1. Підприємства I категорії.
2. Підприємства II категорії.
3. Підприємства III категорії.

Необхідно враховувати, що перевірки підприємств, відібраних до підрозділу А, повинні починатися з 1 по 15 число місяця, на який запланована перевірка галузі.

Підрозділ А1. Найбільші підприємства визначених галузей та високорентабельних сфер діяльності, а також підприємства, пов'язані між собою юридично та через здійснення фінансово-господарських операцій, відібрані за власною ініціативою.

У раз відсутності або недостатньої кількості до перевірок підприємств галузі А проводиться відбір галузі за власною ініціативою, а також підприємств, пов'язаних між собою юридично та через здійснення фінансово-господарських операцій.

Розподіл по групах та категоріях проводиться аналогічно підрозділу А „Найбільші підприємства визначених галузей та високорентабельних сфер діяльності, а також підприємства, пов'язані між собою юридично та через здійснення фінансово-господарських операцій».

Підрозділ Б. Підприємства, відібрані за власною ініціативою.

Підрозділ поділяється на підгрупи:

1) платники податків, які мають значні обсяги валових доходів (для ДПА у Дніпропетровській, Донецькій, Харківській областях та м. Києві – в сумі понад 100 млн.грн., для ДПА у Автономній Республіці Крим, Волинській, Київській, Запорізькій, Луганській, Львівській, Миколаївській, Одеській та Полтавській областях – в сумі понад 50 млн. грн., для інших ДПА – в сумі понад 20 млн. грн.) та декларують податкове навантаження менше 3 відсотків;

Податкове навантаження визначається за формулою:

$$П.Н. = \frac{\text{нараховані суми податків та платежів}}{\text{сума валового доходу зр.3 Декларації з податку на прибуток}} \times 100\%$$

сума податків та платежів за картками особових рахунків для I кварталу визначається станом за 9 місяців року, який передує року, на який проводиться планування, а для II, III, IV кварталів – станом за рік, який передує року, на який проводиться планування;

сума валових доходів визначаються для I кварталу за гр.3 Декларації з податку на прибуток за 9 місяців року, який передує року, на який проводиться планування, а для II, III, IV кварталів – гр.3 Декларації з податку на прибуток за рік, що передує року, на квартал якого проводиться планування);

1) декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування, але не входять до підгрупи 1 цього підрозділу;

2) заявляють до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, але не входять до підгруп 1 та 2 цього підрозділу.

При цьому, до підгрупи 2 за поданням підрозділів оперативного контролю включаються підприємства з валовими доходами за попередній квартал понад 1 млн. грн., у яких обсяги продажу товарів, робіт (послуг) за готівкові кошти перевищують 50 відсотків у складі валових доходів і які задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування.

Розділ II. План комплексних документальних виїзних перевірок фінансово – господарської діяльності банківських та інших фінансових установ.

Розділ II поділяється на підрозділи:

I. Банківські установи.

II. Страхові установи.

III. Торговці цінними паперами.

IV. Інші фінансові установи.

Розділ III. План документальних перевірок – суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб (відповідальні підрозділи оподаткування фізичних осіб).

Підрозділам оподаткування фізичних осіб перш за все необхідно подати до підрозділів податкового аудиту та валютного контролю пропозиції щодо включення до плану комплексних документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб платників податків – юридичних осіб, які необхідно перевірити в кварталі, що планується, з питань правильності нарахування та своєчасності перерахування податку із заробітної плати робітників та службовців і інших питань, які входять до компетенції Департаменту оподаткування фізичних осіб.

При поданні пропозицій до підрозділів податкового аудиту та валютного контролю щодо включення юридичних осіб (по прибутковому податку та з інших питань) до плану виїзних перевірок слід зазначити, що першочерговим перевіркам підлягають підприємства та організації, які мають широкі можливості щодо виплати додаткових та специфічних видів доходів (комерційні банки, страхові компанії, акціонерні товариства та суб'єкти господарювання, які безпосередньо пов'язані з організацією масових концертних видовищ, концертною та спортивною діяльністю, а також проводять різного роду розіграші лотерей, призів, подарунків тощо).

Затверджені плани-графіки мають обов'язковий характер для виконання всіма підрозділами державної податкової служби.

Виконанням плану-графіка комплексних документальних перевірок вважається початок проведення перевірки. Заміна

об'єктів у планах та зміни термінів перевірок забороняються, крім наявності об'єктивних обставин (ліквідація, банкрутство, відсутність діяльності протягом тривалого часу та інше), що визначається керівником ДПА регіонального рівня чи його заступником за погодженням з ДПА України.

2.8. Оформлення результатів перевірки

З метою виконання функцій доведення податкових порушень на заключному етапі податкового контролю складається акт, у разі відсутності порушень оформляється довідка.

Акт документальної перевірки містить систематизований виклад виявлених у ході перевірки фактів порушень платником податків норм податкового та валютного законодавства, а також невиконання ним законних вимог посадових осіб податкових органів (неподання документів і даних, необхідних для обчислення і сплати податків, недопущення перевіряючих на територію або в приміщення платника податків, вилучення документів тощо).

З метою прийняття правильного рішення за результатами документальної перевірки в акті підлягають розгляду всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, які мають відношення до фактів виявлених порушень.

Факти порушень податкового та валютного законодавства повинні бути викладені в акті документальної перевірки чітко, об'єктивно, повно, із посиланням на докази, зафіксовані в податкових, бухгалтерських регістрах і вірогідно підтверджують наявність зазначених фактів.

До доказів, що використовуються для підтвердження встановлених перевіркою фактів податкових порушень, відносяться:

- ♦ письмові докази (первинні документи, звіти, розрахунки й інші документи, в яких викладені або засвідчені обставини, що мають значення для правильного ухвалення рішення за результатами перевірки);

- ♦ оформлені в письмовій формі пояснення посадових осіб і інших працівників підприємства, що перевіряється;
- ♦ письмові висновки фахівців, залучених у ході перевірки;
- ♦ речові докази (документи, товари або інше майно, що були безпосередніми об'єктами порушення податкового законодавства, документи й засоби ідентифікації, використані для вчинення даного порушення, інші предмети. Речові докази повинні бути залучені до акта перевірки. Якщо через їх громіздкість або інші причини вони не можуть бути залучені до акта, перевіряючими складається довідка довільної форми, що містить докладний опис цих предметів, інформацію про місце їх знаходження та завірена керівником або головним бухгалтером підприємства. Дана довідка додається до акта перевірки.

Усі вартісні показники, виражені в іноземній валюті, підлягають відображенню в акті документальної перевірки з одночасною вказівкою їх еквівалента у гривнях за курсом на дату проведення фінансово-господарської операції, що встановлюється Національним банком України для відповідної іноземної валюти стосовно гривні.

Не допускаються в акті документальної перевірки, інших матеріалах і довідках, розрахунках різного роду виправлення цифрових показників, дат та інших даних.

У випадку необхідності використання у змісті акта скорочених назв і загальноприйнятих аббревіатур при першому вживанні відповідне словосполучення наводиться повністю з одночасною вказівкою в дужках його скороченої назви або аббревіатури, використовуваних далі по тексту.

Акт документальної перевірки повинен бути складений на паперовому носії державною мовою і мати наскрізну нумерацію сторінок. Титульна (перша) сторінка акта документальної перевірки повинна бути надрукована на бланку державного податкового органу. Облік титульних бланків акта здійснюється як облік бланків суворої звітності.

Акт документальної перевірки складається, як правило, у двох примірниках. При виявленні податковим органом фактів

ухилення платника податків від сплати податків у значних і великих розмірах або порушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції, акт перевірки складається в трьох примірниках.

Інформація, що міститься в акті документальної перевірки, не підлягає розголошенню податковими органами і їх співробітниками, а також передачі в інші органи, за винятком випадків, прямо передбачених законодавством.

Акт документальної перевірки повинен складатись з трьох частин, які заповнюються відповідно до категорії документальної перевірки:

- I. Вступна;
- II. Описова;
- III. Підсумкова.

1. Вступна частина акта документальної перевірки повинна містити такі дані:

- ◆ дату акта перевірки. Під зазначеною датою мається на увазі дата підписання акта посадовими особами, що проводили перевірку;
- ◆ номер акта перевірки (присвоюється акту при його реєстрації в державному податковому органі);
- ◆ назву місця проведення перевірки (населеного пункту, на території якого проводилася перевірка);
- ◆ назву акта;
- ◆ повну й скорочену назву підприємства, що перевіряється, відповідно до установчих документів;
- ◆ прізвища, імена, по батькові, посади, спеціальне звання осіб, що проводили перевірку, із зазначенням назви органу, який вони репрезентують;
- ◆ дату і номер посвідчення (наказу, розпорядження), виданого начальником (заступником начальника) податкового органу, на проведення документальної перевірки;
- ◆ підстави для проведення документальної перевірки;
- ◆ період діяльності підприємства, за який проведена перевірка;

- ◆ дати початку і закінчення перевірки. При цьому датою початку перевірки є дата подання керівнику (іншій посадовій особі підприємства, виконуючому обов'язки керівника) посвідчення (наказу, розпорядження) на проведення документальної перевірки, а датою закінчення перевірки – дата підписання акта документальної перевірки посадовими особами, що проводили перевірку;
- ◆ дані про категорію документальної перевірки (комплексна, тематична, зустрічна тощо);
- ◆ прізвища, імена, по батькові посадових осіб підприємства, що перевіряється, відповідальних за фінансово-господарську діяльність у періоді, що перевіряється, (керівника, головного бухгалтера) або осіб, які їх заміщають на час проведення перевірки, з зазначенням у разі потреби паспортних даних (серія, номер, ким і коли виданий паспорт). У випадку коли протягом періоду, що перевіряється, відбувалися зміни в складі осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність підприємства, то прізвища, імена, по батькові цих осіб доводяться з одночасною вказівкою періоду їх відповідальності з зазначенням наказів (розпоряджень, протоколів зборів засновників або інших розпорядчих документів) про призначення і звільнення з займаної посади;
- ◆ дані про реєстрацію (перереєстрацію) платника податків в органах державної влади (назва органу, дата і реєстраційний номер), про взяття на облік у державних податкових органах (назва державного податкового органу, дата взяття на облік та ідентифікаційний номер платника податків);
- ◆ юридичну адресу платника податків відповідно до установчих документів, адресу фактичного місцезнаходження;
- ◆ дані про наявність видів діяльності, що ліцензуються, (номер і дата видачі ліцензії, назва органу, що видав ліцензію, терміни початку і закінчення дії ліцензії);
- ◆ інформацію про фактично здійснені підприємством види господарської діяльності, у тому числі про види діяльності, які здійснені без наявності необхідної ліцензії;

- ◆ дані про наявність розрахункових, валютних, поточних і інших рахунків у банках (інших фінансово-кредитних установах);
- ◆ дані про розмір статутного фонду (наводяться при наявності необхідності);
- ◆ інформацію про результати попередньої комплексної документальної перевірки з вказівкою назви органу, що перевіряв, номери й дати акту перевірки, періоду перевірки, своєчасності й правильності відображення в податковому та бухгалтерському обліку й звітності виявленої в результаті перевірки суми заниженого прибутку (доходу), донарахованих податків (зазначається вид податку) і застосованих фінансових санкцій. Крім того, наводиться перелік всіх перевірок, проведених після останньої комплексної перевірки з зазначенням встановлених ними порушень і донарахувань;
- ◆ дані про метод проведення перевірки за ступенем охоплення нею первинних документів (суцільний, вибірковий) із вказівкою основних видів перевірених документів.

Описова частина акта документальної перевірки містить систематизований виклад виявлених у результаті перевірки фактів порушень податкового та валютного законодавства і пов'язаних із ними суттєвих обставин, необхідних для прийняття правильного рішення за результатами перевірки.

Описова частина акта повинна відповідати наступним вимогам:

1. Об'єктивність і обґрунтованість. Відображені в акті перевірки факти повинні бути результатом ретельно проведеної перевірки, виключати можливі помилки і неточності, забезпечувати повноту висновку про невідповідність закону зроблених платником податків дій і фінансових операцій.

По кожному відображеному в акті факту порушення податкового та валютного законодавства слід:

- ◆ чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні статті і пункти законодавчих та інших нормативних актів, що порушені платником податків; спосіб його вчи-

нення, період (місяць) фінансово-господарської діяльності платника податків, до якого дане порушення відноситься. Посилання на підзаконні акти наводяться лише у випадках, якщо відповідна норма законом не встановлена;

- ◆ зазначити первинний документ, на підставі якого вчинено (не вчинено) записи у податковому та бухгалтерському обліку, бухгалтерські проводки відображення відповідних операцій у регістрах податкового та бухгалтерського обліку та інші докази, що вірогідно підтверджують наявність факту порушення. Документи, що свідчать про заниження прибутку (доходу) або інших об'єктів оподаткування відповідно до встановленого порядку підлягають вилученню у підприємств (із залишенням копій). Після викладення в акті кожного факту порушення необхідно врахувати які документи додаються на підтвердження цього факту;
- ◆ у разі здійснення комплексної документальної перевірки юридичної особи за дорученням відповідних правоохоронних органів (Міністерства внутрішніх справ, прокуратури, служби безпеки України), при проведенні розслідувань по кримінальних справах проти посадових осіб чи співробітників даного суб'єкту підприємницької діяльності або підприємства, які мали взаємовідносини з даним підприємством, необхідно вказати номер та дату кримінальної справи, в рамках якої здійснюється дана перевірка. При цьому необхідно вказати в акті перевірки номери та дати протоколів вилучення документів у суб'єктів підприємницької діяльності. В акті зробити запис про прийняття постанови про вилучення документів. В разі відмови посадовими особами підприємства надати перевіряючим документи по конкретному факту, вимагати письмове пояснення, що додається до акта перевірки;
- ◆ оцінити кількісні та сумарні розбіжності звітних і податкових показників за даними підприємства і фактичними даними, встановленими у ході перевірки; розрахунки розміру наслідків порушень (заниження бази оподаткування,

сум податків, що належать до сплати тощо). Зазначені розрахунки повинні бути включені до акта документальної перевірки або приведені в складі додатків до нього.

Не допускаються включення до акта перевірки різного роду висновків, пропозицій та не підтверджених даних, а також суб'єктивних припущень перевіряючих, котрі не мають обґрунтованих доказів, а також юридичної кваліфікації (оцінки) дій посадових осіб підприємства (наприклад, «приховування об'єкта оподаткування», «розкрадання», привласнення» тощо).

2. Повнота і комплексність відображення в акті всіх суттєвих обставин, які мають відношення до фактів порушень. Кожний встановлений у ході перевірки факт порушення податкового та валютного законодавства повинен бути перевірений всебічно до повного з'ясування його сутності та базуватися тільки на основі перевірених даних і фактів, які впливають із наявних документів, даних зустрічних перевірок тощо.

В акті повинно забезпечуватися відображення всіх суттєвих обставин, що відносяться до виявлених порушень, наприклад інформація про джерела оплати здійснених витрат, ринки придбання і збуту продукції (робіт, послуг), правильність і повноту відображення фінансово-господарських операцій в обліку.

При викладенні в акті порушення після його описання і визначення розміру платежів необхідно вказати, за чієм розпорядженням воно здійснене (номер і дата наказу, листа, резолюції) тощо.

3. Чіткість, лаконічність і доступність викладу. При складанні акта слід дотримуватись об'єктивності, точності, зрозумілості описів виявлених порушень і зловживань, що виключало б подвійне тлумачення і, по можливості, було б зрозумілим для осіб, які не мають спеціальних знань з питань бухгалтерського та податкового обліку. Не рекомендується переобтяжувати описову частину акта викладом фактів, що не мають відношення до виявлених у ході перевірки податкових порушень.

4. Системність викладу. Виявлені в процесі перевірки порушення повинні бути згруповані в акті по розділах, пунктах і

підпунктах у розрізі відповідних звітних періодів відповідно до характеру порушень і видів податків.

Виявлені факти однотипних масових порушень групуються у відомості, таблиці та інші матеріали, що додаються до акта, при цьому безпосередньо в акті детально описується механізм здійснення порушення на двох чи трьох характерних прикладах, після чого наводиться загальний результат. Зазначені додатки повинні містити повний перелік однотипних порушень податкового законодавства з вказанням звітного періоду, до якого вони відносяться, назви, дати і номери документа, за яким зроблена незаконна операція, суть операції, розмір наслідків порушення, а також посилання на законодавчі або інші правові акти, їх статті і пункти, положення яких порушені. Зазначені додатки повинні бути підписані перевіряючими, а також керівником і головним бухгалтером підприємства.

У випадках відсутності або незадовільного ведення платником податків обліку об'єктів оподатковування даний факт фіксується в описовій частині акта (із зазначенням передбачених діючими нормативними актами документів, відсутніх у платника податків на момент перевірки або які знаходяться в незадовільному стані). Якщо у відведений для перевірки час не є можливим на підставі первинних та інших документів, які наявні у платника податків, обчислити розміри належних до сплати податків, про це повинен бути зроблений запис в акті.

У підсумковій частині акта документальної перевірки по виявлених фактах порушень податкового або валютного законодавства вказуються (з розбивкою по роках, періодах) в гривнях:

- ◆ суми заниженого (завищеного) прибутку (доходу);
- ◆ сум занижених податків і платежів до бюджету (з розбивкою по звітних податкових періодах та первісних строках сплати);
- ◆ суми зайво нарахованих податків і платежів у бюджет (з розбивкою по звітних податкових періодах);
- ◆ суми пені за порушення вимог валютного законодавства.

Крім того, вказуються відомості про роз'яснення посадовим особам підприємства, що перевіряється, права дати письмові заперечення по акту в погоджений термін.

В акті не допускається визначення виду і розміру фінансових санкцій та адміністративних штрафів за встановлені порушення.

Якщо в ході перевірки встановлено відсутній на підприємстві належний облік об'єктів оподаткування, що унеможливує якісне обчислення податкових зобов'язань з використанням непрямих методів, у підсумкову частину акта повинна бути включена вказівка платнику податків про необхідність відновлення обліку у встановлений термін (як правило, один місяць).

До акта документальної перевірки додаються:

- ◆ затверджений керівником органу державної податкової служби перелік питань перевірки підприємства, який розробляється індивідуально для конкретного підприємства на основі доперевірочного аналізу»;
- ◆ матеріали зустрічних перевірок (акти, довідки, пояснювальні записки, розрахунки та інші документи). Про факт проведення зустрічних перевірок робиться запис у вступній частині акта перевірки;
- ◆ розрахунки донарахованих сум по видах податків (платежів), складені перевіряючими в зв'язку з виявленням порушень (заниження або завищення бази оподаткування, неправомірне використання пільги, неправильне застосування ставок тощо), що призвели до заниження (завищення) розмірів податків і інших платежів. Розрахунки повинні бути підписані перевіряючими, керівником і головним бухгалтером підприємства;
- ◆ аналіз фінансового стану підприємства згідно таблиць №1-№11 (при проведенні комплексних документальних перевірок);
- ◆ розрахунок пені за несвоєчасну сплату податку (платежу) до бюджету за передбаченими законодавством нормативами;
- ◆ розрахунок пені за порушення вимог законодавства і у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

- ◆ оригінали (в окремих випадках – копії) документів, що підтверджують наявність фактів порушень податкового законодавства. Кожний аркуш документів, що додаються, повинен бути завірений підписом посадової особи підприємства. При викладенні фактів порушень податкового законодавства в описовій частині акта робиться запис про перелік вилучених оригіналів або їх копій (пояснень посадових осіб підприємства про причини неподання перевіряючим будь-яких документів), що підтверджують наявність відповідних порушень. Постанова органу державної податкової служби про проведення вилучення документів, протокол вилучення документів і опис справжніх документів, які вилучені, є невід'ємною частиною додатка до акта перевірки;
- ◆ відомості про суми простроченої дебіторської заборгованості (з вказанням підприємств-дебіторів), вартості наявного у платника податків майна на дату закінчення перевірки;
- ◆ інформація про виконання зовнішньоекономічних контрактів;
- ◆ відомості по сумах дебіторської заборгованості на 1 число місяця, в якому складено акт перевірки по кожному зовнішньоекономічному контракту, та дати її виникнення;
- ◆ відомості по сумах кредиторської заборгованості на 1 число місяця, в якому складено акт перевірки по кожному зовнішньоекономічному контракту, та дати її виникнення;
- ◆ пояснення посадових осіб підприємства за розбіжностями, які виникли у ході перевірки та викладені в акті;
- ◆ інші матеріали, що підтверджують наявність фактів податкових та валютних порушень і інші обставини, що мають значення для правильного ухвалення рішення за результатами перевірки.

Акт документальної перевірки підписується посадовими особами державного податкового органу та інших контролюючих органів, які здійснювали перевірку, та керівником і головним бухгалтером підприємства.

У випадку незгоди з фактами, викладеними в акті, посадові особи підприємства підписують акт з записом про заперечення, одночасно додаються письмові пояснення і документи (або їх копії), що підтверджують ці заперечення. При цьому зазначені особи можуть зробити запис про подання пояснень своїх заперечень до акта в погоджений з перевіряючими термін (з вказівкою цього терміну), який не повинен перевищувати 3-х робочих днів від моменту підписання акта.

Пояснення заперечень посадових осіб підприємства до акта документальної перевірки можуть бути оформлені як у вигляді запису на останній сторінці акта, зробленої безпосередньо після його підписання, так і у виді листа, що направляється в орган державної податкової служби в погоджений термін. Зазначений лист повинен бути прикладений до акта перевірки.

У разі відмові керівника чи головного бухгалтера підприємства, що перевіряється, від підписання акта перевірки службовими особами органу державної податкової служби складається акт довільної форми, що засвідчує факт такої відмови.

Заперечення по акту документальної перевірки (далі – заперечення) повинні бути ретельно розглянуті посадовими особами, що проводили перевірку, з залученням при необхідності інших фахівців органу державної податкової служби.

Заперечення розглядаються державним податковим органом, як правило, у присутності посадових осіб підприємства, що перевіряється. У разі неявки зазначених осіб після їх попереднього повідомлення про місце і час розгляду матеріалів, заперечення по акту документальної перевірки можуть бути розглянуті без їх присутності.

Після підписання акта другий його примірник (з додатками) передається керівнику або головному бухгалтеру підприємства, що перевіряється, про що на останній сторінці першого примірника акта робиться запис: «Один примірник акта з додатками (вказується кількість додатків) одержав» за підписом особи, яка одержала акт, з зазначення його посади, прізвища та ініціалів, а також дати одержання акта. При відмові посадової особи підприємства від підпису, що підтверджує вручення йому

акта перевірки, про це робиться відповідний запис наприкінці акта, по можливості засвідчений підписами не менше двох свідків, що не є співробітниками перевіряючого органу і не мають родинних відношень із перевіряючими, з вказівкою їх прізвища, імені, по батькові, адреси місця проживання. При неможливості залучення свідків акт перевірки повинен бути спрямований платнику податків рекомендованим листом з поштовим повідомленням про одержання. У цьому випадку до першого примірника акта, що зберігається в державному податковому органі, повинні додаватися прикладені документи, що підтверджують факт поштового відправлення й одержання акта адресатом (не одержано у зв'язку з відсутністю адресата у вказаному їм місці).

Акти перевірки підприємства і акт відмови керівника чи головного бухгалтера підприємства від підписання акта перевірки не пізніше наступного дня після їх складання реєструються в органі державної податкової служби в спеціальному журналі, сторінки якого повинні бути пронумеровані, прошнуровані й скріплені печаткою податкового органу і разом з поясненнями платника (якщо такі є) і матеріалами перевірки подаються на розгляд керівнику органу державної податкової служби.

Термін зберігання в органах державної податкової служби актів документальних перевірок :

- ◆ фінансово-господарської діяльності підприємств – 5 років;
- ◆ фінансово-господарської діяльності підприємств з іноземними інвестиціями – 15 років.

Акти перевірок, за якими виникли спірні питання при донарахуванні податків і зборів до підписання акта працівниками, що здійснювали перевірки, за їх письмовим зверненням розглядаються створеною з цією метою постійною комісією.

2.9. Реалізація результатів перевірки

Рішення за результатами перевірки податковим органом приймаються згідно з нормами Закону України «Про державну податкову службу в Україні», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та побуту», «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», «Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячними і плодовими алкогольними напоями та тютюновими виробами», Кодексом України про адміністративні правопорушення та ін.

Керівники податкового органу зобов'язані не пізніше 10 днів від дня підписання акта перевірки прийняти рішення про застосування до перевіреного підприємства установлених законодавством заходів фінансової відповідальності за допущені порушення (за наявності підстав для прийняття такого рішення).

Рішення за результатами документальної перевірки повинне прийматися на підставі ретельного вивчення акта документальної перевірки, додатків до нього, у тому числі заперечень, поданих платником податків, та висновку щодо них.

Направлення матеріалів до інших контролюючих органів, органів влади чи правоохоронних органів. Якщо в акті перевірки зафіксовані факти порушення законодавства, які не пов'язані з оподаткуванням, такі матеріали направляються до інших контролюючих органів, органів влади чи правоохоронних органів відповідно до їх компетенції. Компетенція цих органів визначається чинним законодавством, положеннями про контролюючі органи кримінально-процесуальними нормами тощо.

У деяких випадках правила передачі таких матеріалів узгоджені спільними нормативними документами між податковою службою та іншими контролюючими і правоохоронними органами. Наприклад, між Державною контрольно-ревізійною службою, митною службою, прикордонними військами тощо. У таких випадках при передачі матеріалів слід дотримуватися цих

норм. Але в більшості випадків така передача нормативно не врегульована. Тому, виходячи з практики, доцільно проводити передачу матеріалів наступним чином. На адресу керівника контролюючого органу, органу влади чи правоохоронного органу надсилається лист, у якому повинно бути викладено:

- ◆ де, коли, ким і за який період проводилась перевірка;
- ◆ у чому полягає суть виявлених порушень чи зловживань;
- ◆ які закони і їх статті порушені;
- ◆ розмір заподіяних збитків;
- ◆ як відображені в бухгалтерському чи складському обліку операції, що здійснені з порушенням;
- ◆ прізвища і посади винних осіб.

У листі вказується мета направлення матеріалів, прохання повідомити податковий орган про результати розгляду, контактний телефон працівника, який проводив перевірку. До листа додається копія акта (витяг з акта), копії документів (чи вилучені оригінали), пояснення посадових осіб, підприємства, що перевірялося, інші необхідні матеріали й опис матеріалів, що додаються до супровідного листа.

Одним із методів зворотного зв'язку між центральним органом податкової служби та податковими органами є процедура надання пропозицій за матеріалами документальних перевірок. Ці пропозиції можуть стосуватися питань щодо: удосконалення методики перевірки й організаційної роботи податкових органів; виявлення нових способів ухилення від оподаткування, що застосовуються платниками податків; удосконалення законодавства, у тому числі і податкового.

До питань удосконалення методики перевірки й організаційної роботи належать напрацювання податкових аудиторів щодо: методів перевірок бухгалтерського, податкового обліку та звітності; способів проведення контрольно-перевірочних процедур; використання баз даних податкових органів та їх удосконалення; застосування електронних систем тестування діяльності платників податків; оформлення матеріалів перевірок; удосконалення взаємодії з податковою міліцією, право-

охоронними органами та іншими контролюючими органами; покращання організації проведення перевірок тощо.

До питань, пов'язаних з виявленням нових способів ухилення від оподаткування, що застосовуються платниками податків, належать методи їх виявлення (що застосовувалися під час перевірки) та опис способів ухилення, що раніше не зустрічалися під час перевірок. Також важливо надати пропозиції щодо запобігання застосування таких способів. Бажано, щоб ці матеріали були детально вивчені всіма працівниками підрозділів податкового аудиту на заняттях з підвищення кваліфікації. Вищі податкові органи повинні такі матеріали розповсюджувати серед податкових органів у вигляді оглядових чи інформаційних листів з обміну досвідом у роботі.

До питань щодо вдосконалення законодавства належать пропозиції, що: спрощували б систему бухгалтерського, податкового обліку та звітності; зробили б максимально зручними терміни подачі звітності до податкових органів; удосконалювали б порядок сплати платежів до бюджету; виправили б неточності в законодавстві, що дають можливість неоднозначного його трактування; не дозволяли б ухилятися від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджету і цільових державних фондів; чітко визначали права й обов'язки податкових органів і платників податків; більш точно регламентували процедурні питання податкового контролю тощо.

Пропозиції цього блоку питань доцільно викладати за такою схемою:

- ◆ питання, що належать до компетенції законодавчих органів (Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України);
- ◆ питання, що належать до компетенції міністерств, відомств та інших центральних органів виконавчої влади (наприклад, Міністерство економіки, фінансів, Національний банк України, митна служба тощо);
- ◆ питання, що належать до компетенції Державної податкової адміністрації України (стосовно затверджених інструкцій, порядків, положень, рекомендацій тощо);

- ◆ питання, що належать до компетенції органів місцевої влади, включаючи податкові органи регіонального рівня (ради народних депутатів усіх рівнів, місцеві адміністрації та виконавчі комітети, структурні підрозділи міністерств і відомств тощо).

В основу пропозицій можуть бути покладені не тільки питання, ініціаторами яких є податкові аудиторів, але й фахівці підприємств, організацій та установ, які перевірялися, та були висловлені бухгалтерами, фінансистами, внутрішньовідомчими аудиторами, економістами, юристами й керівниками.

Як правило, інформація для пропозицій набирається із матеріалів перевірок, у тому числі звітів податкових аудиторів, узагальнюється та раз на квартал відправляється до вищого податкового органу. Практикується направлення пропозицій як додатка до звіту роботи підрозділів податкового аудиту.

У більшості податкових органів узагальнення та підготовку таких матеріалів проводять підрозділи аналітичного забезпечення документальних перевірок.

2.10. Оскарження дій податкових органів

Кожна особа має право оскаржити рішення органів державної податкової служби, якщо вони обмежують її права, установлені законами України, в адміністративному або в судовому порядку.

Органи державної податкової служби розглядають скарги платників податків стосовно податкових повідомлень про суми податкових зобов'язань з податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім увізного та вивізного мита, акцизного збору і податку на додану вартість та інших податків, зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України, внесків до Пенсійного фонду України, внесків до Фонду соціального страхування України.

Не може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку податкове зобов'язання, самостійно визначене платником податків у податковій декларації (розрахунку). У разі коли у майбутніх податкових періодах платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (розрахунку), такий платник податків зобов'язаний подати нову податкову декларацію, що містить виправлені показники.

Якщо орган державної податкової служби нараховує фізичній особі податкове зобов'язання, не пов'язане із здійсненням цієї фізичною особою підприємницької діяльності, з використанням непрямих методів і фізична особа не погоджується з таким нарахуванням, спір вирішується виключно судом за поданням органу державної податкової служби.

З урахуванням строків позовної давності платник податків має право оскаржити в суді (господарському суді) рішення органу державної податкової служби про нарахування податкового зобов'язання у будь-який момент після отримання відповідного податкового повідомлення-рішення. У цьому випадку зазначене рішення контролюючого органу не підлягає адміністративному оскарженню. Платник податків зобов'язаний письмово повідомляти орган державної податкової служби про кожний випадок судового оскарження його рішень.

Відмова в прийнятті скарги (заяви) платника податків забороняється. Реєстрація скарги (заяви) повинна відбуватися в день її подання або надходження до органу державної податкової служби, але не пізніше наступного робочого дня.

У скарзі (заяві) має бути зазначено:

- ◆ прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання фізичної особи, а для юридичної особи – її найменування, місцезнаходження;
- ◆ найменування органу державної податкової служби, яким видано податкове повідомлення або рішення, що оскаржується, дата і номер;
- ◆ суть порушеного питання, прохання чи вимога;

- ◆ про подання чи неподання позовної заяви до суду про визнання недійсним податкового повідомлення або рішення органу державної податкової служби;
- ◆ підпис фізичної особи або уповноваженої на те особи, а для юридичної особи – підпис керівника або представника юридичної особи, скріплений печаткою юридичної особи.

Скарга (заява) повинна бути викладена в письмовій формі та надіслана до органу державної податкової служби поштою або передана фізичною чи юридичною особою через представника.

Якщо скарга (заява) в інтересах фізичної або юридичної особи подається її представником, то до скарги (заяви) додається копія довіреності (доручення), оформленої відповідно до вимог чинного законодавства.

Скарга (заява), оформлена без дотримання цих вимог, що не дає можливості розглянути скаргу (заяву) по суті, повертається особі, яка її подала, з відповідними роз'ясненнями не пізніше п'яти днів від дня отримання такої скарги (заяви).

Якщо питання, порушені у скарзі (заяві), одержаній органом державної податкової служби, не входять до його повноважень, то така скарга (заява) в термін не більше п'яти днів пересилається за належністю відповідному органу чи посадовій особі, про що повідомляється особі, яка подала скаргу (заяву).

У разі коли платник податків вважає, що орган державної податкової служби невірно визначив суму податкового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству з питань оподаткування або виходить за межі його компетенції, встановленої законом, такий платник податків має право звернутися до органу державної податкової служби, податкове повідомлення або рішення якого оскаржується, зі скаргою про перегляд цього рішення, яка подається у письмовій формі та може супроводжуватися документами, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати.

Скарга повинна бути подана до органу державної податкової служби протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання платником податків податкового повідомлення або іншого рішення органу державної податкової служби.

У разі коли орган державної податкової служби надсилає платнику податків рішення про повне або часткове незадоволення його скарги, такий платник податків має право звернутися протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання відповіді, з повторною скаргою до органу державної податкової служби вищого рівня, а при повторному повному або частковому незадоволенні скарги – до органу державної податкової служби вищого рівня із дотриманням зазначеного десятиденного строку для кожного випадку оскарження та зазначеного двадцятиденного строку для відповіді на нього.

Скарга в письмовій формі може подаватись на ім'я керівника органу державної податкової служби вищого рівня до органу державної податкової служби, рішення якого оскаржується, чи безпосередньо до органу державної податкової служби вищого рівня.

Про подання повторної скарги безпосередньо до органу державної податкової служби вищого рівня платник податків зобов'язаний одночасно повідомити орган державної податкової служби, який розглядав первинну скаргу (за місцем взяття на облік платника податків).

Скарга, що надійшла, реєструється в державній податковій адміністрації (інспекції), яка прийняла рішення, що оскаржується, і протягом трьох діб надсилається разом із документами, необхідними для розгляду, до органу державної податкової служби вищого рівня, а саме:

- ♦ на рішення державної податкової інспекції в районі або місті, міжрайонної або об'єднаної державної податкової інспекції – до державної податкової адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях;
- ♦ на рішення державної податкової інспекції в районі міста з районним поділом – до державної податкової інспекції в місті, а в містах Києві і Севастополі – до відповідної міської державної податкової адміністрації;

- ◆ на рішення державної податкової адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі – до Державної податкової адміністрації України.

До документів, які повинна подати державна податкова адміністрація (інспекція), податкове повідомлення про суми податкових зобов'язань або рішення якої оскаржується до органу державної податкової служби вищого рівня, належать:

- ◆ акт перевірки, рішення про застосування фінансових санкцій;
- ◆ інші документи (розрахунки), на підставі яких визначено податкове зобов'язання;
- ◆ податкове повідомлення про суми податкового зобов'язання;
- ◆ первинна скарга платника податків.

Керівник органу державної податкової служби (або його заступник) зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів від дня отримання скарги платника податків або протягом строку, продовженого за рішенням керівника органу державної податкової служби (або його заступника) на його адресу поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку.

У разі коли керівник органу державної податкової служби (або його заступник) відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження строків розгляду скарги (заяви) платника податків, пеня не нараховується протягом таких додаткових строків незалежно від результатів адміністративного оскарження.

Державна податкова адміністрація (інспекція) при розгляді скарги (заяви) платника податків перевіряє законність і обґрунтованість рішення (податкового повідомлення), що оскаржується, і приймає одне з таких рішень:

1) залишає рішення (податкове повідомлення), яке оскаржується, без змін, а скаргу (заяву) без задоволення;

2) скасовує в певній частині рішення (податкове повідомлення), яке оскаржується, і не задовольняє скаргу (заяву) платника податків в певній частині;

3) скасовує рішення (податкове повідомлення), яке оскаржується, і задовольняє скаргу (заяву) платника податків;

4) про податковий компроміс.

Рішення Державної податкової адміністрації України, прийняте за розглядом скарги (заяви) платника податків, не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене у судовому порядку.

Працівник органу державної податкової служби, який уповноважений розглядати скаргу платника податків у межах адміністративної апеляційної процедури, має право в установленому Державною податковою адміністрацією України порядку пропонувати такому платнику податків компромісне рішення спору, яке полягає у задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитись з рештою податкових зобов'язань, нарахованих органом державної податкової служби.

Підставою для прийняття рішення щодо податкового компромісу є наявність в органі державної податкової служби таких наявних фактів та доказів по суті скарги платника податків, які дають підстави вважати, що запропонований податковий компроміс приведе до більш швидкого та/або більш повного погашення податкового зобов'язання порівняно з результатами, які можуть бути отримані внаслідок передання такого спору на вирішення суду (арбітражного суду).

Податковий компроміс не може бути запропоновано платнику податків до того, як працівник органу державної податкової служби, уповноважений розглядати скаргу такого платника податків, не складе письмове обґрунтування доцільності податкового компромісу, що має бути розглянуте посадовою особою органу державної податкової служби, яка нарахувала оскаржуване податкове зобов'язання, а також посадовою особою, якій безпосередньо підпорядковується такий працівник. У разі коли платник податків погоджується на укладення податкового компромісу, зазначене рішення набирає чинності з моменту отримання письмової згоди керівника органу державної податкової служби вищого рівня, а сума податкового зо-

бов'язання, яка визначена умовами податкового компромісу, вважається узгодженою, і таке рішення не може бути оскаржене у майбутньому.

За розглядом скарги (заяви) платника податків або посадової особи платника податків чи громадянина приймається рішення, яке оформляється відповідно до вимог законодавства про мови. Зміст рішення складається зі вступної, описової, мотивувальної та резолютивної частин.

Рішення оформляється на бланку органу державної податкової служби, який розглядав скаргу (заяву).

У вступній частині рішення зазначається повне найменування особи, яка подала скаргу (заяву): прізвище та ініціали громадянина або фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності, посадової особи платника податків – юридичної особи, відомості про інших осіб, які брали участь у розгляді скарги (заяви), відомості про предмет оскарження якого стосується скарга (заява), дата прийняття скарги (заяви) до розгляду (дата і номер зазначається за даними журналу реєстрації вхідної кореспонденції).

Описова частина рішення повинна містити перелік документів, які були взяті до уваги при розгляді скарги (заяви), дата і номер податкового повідомлення про суми податкових зобов'язань, рішення або постанови і посада, прізвище та ініціали керівника органу державної податкової служби (або його заступника), який видав зазначені документи, та стисле викладення вимог і клопотання особи, яка подала скаргу (заяву).

В мотивувальній частині рішення мають бути наведені результати дослідження матеріалів скарги (заяви) та докази, на яких ґрунтуються висновки посадової особи органу державної податкової служби, яка розглядала скаргу (заяву), а також посилення на конкретні статті та пункти законів України та інших нормативно-правових актів, якими обґрунтовано відповідь на скаргу (заяву).

Резолютивна частина рішення повинна містити висновок про задоволення чи часткове задоволення скарги (заяви) або

про відмову в задоволенні вимог чи клопотання особи, викладених у скарзі (заяві).

Якщо вмотивоване рішення за скаргою (заявою) платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника органу державної податкової служби (або його заступника), така скарга (заява) вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків. Скарга (заява) вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника органу державної податкової служби (або його заступника) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення двадцятиденного строку.

Запитання для перевірки знань

1. В чому полягає суть податкового аудиту?
2. Яка мета проведення податкового аудиту?
3. яким чином класифікують податкові перевірки?
4. В яких випадках проводяться позапланові перевірки?
5. В чому полягає суть доперевірочної роботи?
6. Перелічіть етапи доперевірочної роботи.
7. Що являє собою система «кабінетний аудит»?
8. Що таке податкові ризики та навіщо проводити їх моніторинг?
9. Який принцип складання Національного плану проведення документальних перевірок?
10. Назвіть складові частини акту документальної перевірки?
11. Яким вимогам повинен відповідати акт документальної перевірки?
12. В чому полягає суть процесу реалізації результатів перевірки?
13. Який порядок оскарження рішень податкових органів в судовому та адміністративному порядку?

Тестові завдання

1. Повторна перевірка проводиться:
 - а) за вимогою керівника ДПШ;
 - б) за вимогою суду;
 - в) за вимогою кредиторів;
 - г) за вимогою Голови ДПА України.

2. Планова виїзна перевірка суб'єкта підприємництва проводиться:
 - а) не частіше одного разу протягом календарного року;
 - б) не рідше одного разу на рік;
 - в) довільну кількість разів протягом року для забезпечення повного контролю за дотриманням податкового законодавства;
 - г) правильної відповіді немає.

3. На підставі податкових декларацій (розрахунків) та інших документів і додатків, що подаються в податкову адміністрацію, здійснюється:
 - а) документальна перевірка;
 - б) тематична перевірка;
 - в) камеральна перевірка,
 - г) зустрічна перевірка.

4. Терміни проведення планової виїзної перевірки обмежуються:
 - а) не обмежені;
 - б) обмежені 20 робочими днями;
 - в) обмежені 30 робочими днями;
 - г) обмежені 30 календарними днями.

5. Позапланові виїзні перевірки проводяться у випадку:
 - а) виникнення потреби в перевірці відомостей, отриманих від особи, що мала правові відносини із суб'єктом підприємницької діяльності, якщо суб'єкт підприємницької діяльності не надасть пояснення і їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контро-

люючого органу протягом трьох робочих днів з дня одержання запиту;

- б) якщо суб'єкт підприємницької діяльності подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами контролюючого органу під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки;
- в) виявлення невірогідності даних, заявлених у документах обов'язкової звітності;
- г) наявності всіх перерахованих вище факторів;
- г) за наявності хоча б однієї з обставин, що зазначені у пунктах а), б) і в).

6. Масив даних – це:

- а) сукупність взаємопов'язаних показників про платників податків;
- б) сукупність здійснених ними платежів;
- в) сукупність всієї наявної в податковому органі інформації про платників податків;
- г) набір податкових позначень.

7. До загальних принципів відбору об'єктів перевірок не відноситься:

- а) забезпечення обов'язкового відбору платників по категоріях;
- б) ефективність використання ресурсів;
- в) реєстрація відібраних платників;
- г) немає правильної відповіді.

8. До внутрішніх джерел інформації не відноситься:

- а) інформація про підприємства, що користуються податковими пільгами;
- б) інформація про видані патенти і ліцензії;
- в) рішення митних органів;
- г) все відноситься.

9. За результатами аналізу діяльності платника складається:

- а) доповідна записка;
- б) висновок;
- в) акт;
- г) протокол.

10. Робота податкового органу по проведенню документальних перевірок організується на основі:

- а) проектів регіональних та місцевих планів та графіків проведення документальних перевірок;
- б) методики проведення документальних перевірок, затвердженої ДПА України;
- в) національного плану проведення документальних перевірок;
- г) правильної відповіді немає.

11. Робота по підготовці квартального плану проведення перевірок ведеться:

- а) відділом, відповідальним за проведення перевірок;
- б) відділом валютного контролю;
- в) відділом, що здійснює попередній аналіз інформації про платника податків;
- г) підрозділом примусового стягнення податків;
- д) підрозділом податкової міліції;
- е) підрозділом, що здійснює економічний аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства.

12. Відновить логічну послідовність організації й проведення документальної перевірки:

- а) планування контролю;
- б) доперевірочний аналіз;
- в) реалізація й контроль за виконанням матеріалів контролю;
- г) безпосередньо документальна перевірка;
- г) контакт з об'єктом контролю;
- д) завершальний етап контролю.

13. Вивчення податкових декларацій та інших звітних документів здійснюється на етапі проведення:

- а) планування контролю;
- б) доперевірочного аналізу;
- в) реалізації й контролю за виконанням матеріалів контролю;
- г) безпосередньо документальної перевірки;
- г) контакту з об'єктом контролю;
- д) завершального етапу контролю.

14. Якщо при документальній перевірці не виявлено жодних порушень, то складається:

- а) акт;
- б) довідка;
- в) висновок;
- г) повідомлення.

15. Термін зберігання в органах державної податкової служби актів документальних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств з іноземними інвестиціями є:

- а) 10 років;
- б) 20 років;
- в) 15 років;
- г) 4 роки.

16. Рішення про застосування й стягнення фінансових санкцій за результатами розгляду матеріалів перевірки приймає:

- а) керівник органу державної податкової служби чи його заступник (керівник, що розглядав матеріали перевірки);
- б) Господарський суд;
- в) інспектор, що проводив перевірку;
- г) виключно керівник органу державної податкової служби.

ТЕМА 3

МЕТОДИКА ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Перевірка обліку основних засобів

Метою аудиту операцій з необоротними активами є встановлення: достовірності первинних даних відносно руху необоротних активів; повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку необоротних активів та його відповідності прийнятій обліковій політиці; достовірності відображення стану необоротних активів у звітності господарюючого суб'єкта; відповідності методики обліку та оподаткування операцій з необоротними активами чинному законодавству.

Завданнями аудиту операцій з необоротними активами є:

- ♦ встановлення правильності документального оформлення надходження, переміщення, використання та списання необоротних активів;
- ♦ перевірка ефективного їх використання та збереження;
- ♦ встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації (використання) основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів;
- ♦ перевірка правильності нарахування зносу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів;
- ♦ підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському облік) первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, а також результатів їх переоцінки;
- ♦ перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів правильності відображення в бухгалтерському обліку понесених витрат;

- ◆ вивчення законності проведення операцій, пов'язаних зі списанням необоротних активів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації;
- ◆ підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами.

Після вивчення фактичної наявності необоротних активів аудитор розпочинає документальну перевірку.

Вивчення операцій з основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами проводиться наступним чином.

1. Перевірка правильності віднесення активів підприємства до основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Увага аудиторів концентрується на умовах визнання об'єктів активами підприємства – отримання в майбутньому економічної вигоди від використання об'єкта, його достовірна оцінка.

Під час дослідження необхідно звернути увагу на вартість об'єктів, що підлягають обліку у складі основних засобів, та порівняти її з вартістю, передбаченою в Наказі про облікову політику. Аудитору необхідно уточнити, чи не обліковуються на рахунках обліку необоротних активів предмети, облік яких повинен здійснюватись у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів.

2. Перевірка достовірності визначення строку корисної експлуатації необоротних активів. Аудитор перевіряє наявність в Наказі про облікову політику підприємства інформації про строк корисної експлуатації необоротних активів. При цьому строк експлуатації має бути більшим, ніж один рік. Особливу увагу слід звернути на строк експлуатації нематеріальних активів, який за вимогами П(С)БО 8 не повинен перевищувати 20-ти років.

3. Перевірка правильності встановлення ліквідаційної вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Для цього аудитор звертається до Наказу про облікову політику підприємства та перевіряє, чи зафіксована в ньому

величина ліквідаційної вартості для окремих об'єктів або груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

4. Перевірка правильності оприбуткування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів шляхом порівняння даних обліку з даними первинних документів.

Для цього аудитору слід з'ясувати:

- ◆ шляхи надходження необоротних активів на підприємство;
- ◆ чи створена на підприємстві комісія з приймання зазначених об'єктів та оформлення результатів її дій;
- ◆ чи оформлені відповідні договори купівлі-продажу;
- ◆ проектної документації (з листом узгодження, якщо такий необхідний) по об'єкту;
- ◆ кошторисної документації на створення об'єкта;
- ◆ первинної документації, яка підтверджує використання матеріальних і трудових ресурсів для створення об'єкта;
- ◆ аналітичної документації по проміжних етапах робіт;
- ◆ аналітичної документації по розподіленню непрямих витрат.

Під час перевірки правильності та своєчасності оприбуткування основних засобів, що надійшли, встановлюється правильність оформлення акту приймання-передачі основних засобів, а також правильність відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливу увагу потрібно приділити програмним продуктам, які є на підприємстві, і наявності документів, що підтверджують право їх використання безпосередньо підприємством: договору купівлі-продажу, договору дарування, державного патенту, ліцензійного узгодження, іншого документа, який підтверджує право власності.

Крім того, звіряються дані первинних документів з придбання об'єктів з платіжними вимогами постачальників, а останні порівнюються з виписками банку.

Аудитор повинен з'ясувати причини відхилень за всіма фактами незаконного надходження основних засобів, переміщення за неправильно оформленими документами, а також

за фактами несвоєчасного оприбуткування основних засобів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Важливо перевірити, наскільки правильно оформлено документацію тощо встановлення осіб, відповідальних за збереження основних засобів, чи є книги (списки) основних засобів у структурних підрозділах, місцях їх експлуатації тощо. Слід пересвідчитись, чи є на основні засоби технічні паспорти і чи правильно ведеться інвентарний пооб'єктний облік у книгах або картках. Якщо була безоплатна передача основних засобів, треба пересвідчитися в обґрунтованості та економічній доцільності такої передачі.

Первісна вартість основних засобів не підлягає зміні, за виключенням наступних випадків:

- ◆ переобладнання об'єкта (розширення, добудова, дообладнання, модернізація, реконструкція), проведеного, як правило, у порядку капітальних інвестицій;
- ◆ переоцінки основних засобів.

Аудитор має перевірити, чи правильно виділено ПДВ при придбанні основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

При придбанні транспортних засобів у складі первісної вартості необхідно перевірити, чи врахований податок на придбання автотранспортних засобів.

Аудитор повинен з'ясувати повноту внесення до розрахунків даних щодо кожного транспортного засобу, який підлягає оподаткуванню (об'єм циліндрів, потужність електродвигуна, довжина корпусу) та інші питання.

У зв'язку з тим, що транспортні підприємства загального користування звільнюються від сплати податку з власників транспортних засобів щодо тих транспортних засобів, які використовуються для перевезення пасажирів і на які, у встановленому законом порядку, визначено тарифи оплати проїзду незалежно від форм власності, під час проведення перевірок на цих підприємствах слід розглядати документи (накази, розпорядження, графіки маршрутів тощо, та перевіряти правильність виключення з оподаткування такого транспорту.

Аудитору також необхідно зосередити увагу на порядку формування первісної вартості окремих об'єктів основних засобів у випадках, коли в документах, що супроводжують купівлю, зазначено вартість не кожного об'єкта окремо, а кількох об'єктів разом. Тоді первісну вартість придбаних об'єктів встановлюють пропорційно до справедливої вартості, виходячи з фактичних витрат на придбання. При аудиті формування інвентарної вартості об'єктів основних засобів, створених власними силами, аудитором

Перевірка правильності проведення та відображення в обліку результатів переоцінки необоротних активів. Аудитор має перевірити, чи проводилась переоцінка об'єктів на дату балансу.

Додатково, в рамках перевірки правильності встановлення вартості об'єктів основних засобів, аудитором перевіряється порядок і правильність проведення переоцінки основних засобів. Основними документами, які перевіряються аудитором в даному випадку, є:

- ◆ наказ керівника підприємства (або вищої організації) про проведення переоцінки основних засобів (всіх або окремо взятих груп);
- ◆ документи, які підтверджують ринкову вартість об'єктів, що переоцінюються, станом на дату переоцінки;
- ◆ аналітичні документи, які підтверджують перерахунок вартості об'єктів основних засобів.

У зв'язку з тим, що основні засоби піддаються переоцінці, виникає необхідність перевірки розрахунків нової вартості основних засобів. Відомості, отримані в результаті перевірки, містять наступні дані:

- ◆ вартість основних засобів до переоцінки;
- ◆ сума нарахованого зносу до переоцінки;
- ◆ коефіцієнт переоцінки;
- ◆ вартість основних засобів після переоцінки;
- ◆ сума переоціненого зносу;
- ◆ відображення в бухгалтерському обліку;
- ◆ зауваження.

Результати переоцінки мають знайти відображення у відповідних підтверджуючих документах (актах переоцінки, довідках або розрахунках бухгалтерії, експертних висновках), а також інвентарних картках обліку основних засобів.

Перевірка проведення переоцінки здійснюється для всіх видів діючих основних засобів, а також тих, що знаходяться на консервації, в резерві, запасі чи незавершеному будівництві, основних засобів, що підготовлені до списання в установленому порядку актами на списання.

Особливу увагу необхідно сконцентрувати на всіх об'єктах групи основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, вартість та знос яких також мають бути відкориговані.

5. Перевірка правильності нарахування амортизації необоротних активів. Для цього аудитор з'ясовує, чи дотримано обраний в обліковій політиці метод нарахування амортизації для основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

Крім того перевіряється:

- ◆ чи всі об'єкти прийняті для нарахування амортизації (крім землі);
- ◆ чи нараховується знос з врахуванням руху об'єктів;
- ◆ чи враховано при розрахунку амортизації строк корисного використання та ліквідаційну вартість об'єктів, затверджених в Наказі про облікову політику підприємства;
- ◆ чи не продовжується нарахування амортизації по об'єктах, повністю амортизованих;
- ◆ чи правильно віднесено суму амортизації до складу відповідних витрат.

Аудитором вивчається також, чи було призупинено нарахування амортизації на період перебування об'єктів на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні та консервації. Особливу увагу слід звернути на періодичність нарахування амортизації, яка повинна дорівнювати одному місяцю, та початок нарахування амортизації (з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання), а також припинення (починаючи з місяця, наступного за міся-

цем вибуття об'єкта). Якщо програма перевірки залишків і руху основних засобів передбачає суцільний метод її проведення, то аудиторю необхідно обробити інформацію за весь період, що перевіряється:

Перевірка правильності відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів. Аудитору необхідно з'ясувати, чи включено витрати з поліпшення об'єкту, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, повинні бути віднесені підприємством до складу витрат.

При цьому необхідно пам'ятати про документальне оформлення: повинен бути складений кошторис на проведення ремонтних робіт, і здійснений запис про проведений ремонт в інвентарній картці.

Капітальним ремонтом вважається:

- ♦ для обладнання та транспортних засобів – ремонт з періодичністю більше одного року, при якому, як правило, проводять повне розбирання агрегату, заміну або відновлення всіх зношених деталей та вузлів, ремонт базових та інших деталей та вузлів, збирання, регулювання та випробовування агрегату. При цьому вказані види робіт повинні проводитись з врахуванням можливостей покращення технічних характеристик обладнання, що ремонтується, та його модернізації;

- ♦ для основних агрегатів автомобільного транспорту (двигуна заднього та переднього мостів, коробки передач та самоскидного механізму) – ремонт, який проводиться після пробігу автомашин більше 40-55 тис. км. залежно від марки машин;

- ♦ для будівель та споруд – ремонт, при якому проводиться заміна зношених конструкцій та деталей на більш міцні та економічні, що покращить експлуатаційні можливості об'єктів, які ремонтуються, за виключенням повної заміни основних конструкцій, термін служби яких на даному об'єкті є найбільшим (кам'яні та бетонні фундаменти будівель та споруд, всі види стін будівель, труби підземних мереж, опори мостів тощо).

Необхідно встановити, чи ведеться аналітичний облік основних засобів, тобто перевірити наявність і правильність оформлення інвентарних карток. Дані, вказані в інвентарних картках, повинні відповідати даним первинних документів.

Крім того аудиторю слід перевірити документацію, на підставі якої проводяться ремонти (дефектні відомості, плани проведення ремонтних робіт, кошторису).

6. Перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Під час перевірки відповідності даних аналітичного обліку основних засобів даним синтетичного обліку на певну дату, підраховується вартість основних засобів всередині класифікаційних груп та встановлюється правильність обліку залишків, виведених у картках руху основних засобів (форма № 03-8), за окремими групами.

Крім того, необхідно звернути увагу на порядок відображення в обліку результатів переоцінки, оскільки він є різним для об'єктів, які переоцінюються вперше та повторно.

3.2. Методика аудиту обліку запасів

Метою аудиту операцій із запасами є встановлення: достовірності первинних даних щодо наявності та руху виробничих запасів, напівфабрикатів, МШП, готової продукції, товарів; повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку записів у звітності господарюючого суб'єкта.

Основними завданнями аудиту операцій із запасами є наступні:

- ◆ перевірка фактичної наявності запасів (за згодою замовника);
- ◆ перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів;

Тема 3. Методика перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства

- ◆ перевірка організації обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів;
- ◆ перевірка повноти оприбуткування запасів при належності документів, які підтверджують їх придбання;
- ◆ перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх придбанні;
- ◆ перевірка організації контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей;
- ◆ перевірка правильності оформлення надходження та відпуску запасів;
- ◆ перевірка законності списання запасів при втратах;
- ◆ перевірка дотримання лімітів з відпуску запасів;
- ◆ перевірка незавершеного виробництва, правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькулювання витрат;
- ◆ перевірка своєчасності пред'явлення претензій за якістю та кількістю запасів;
- ◆ визначення правильності ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), які включаються до собівартості;
- ◆ перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції (робіт, послуг);
- ◆ оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із запасами в бухгалтерському обліку та звітності.

1. Перевірка правильності оцінки запасів при надходженні, придбанні. При проведенні такої перевірки аудитор слід враховувати, що в синтетичному обліку придбання запасів може здійснюватись в оцінці за фактичною вартістю придбання або за обліковими цінами (за плановою, нормативною собівартістю придбання тощо). Залежно від обраного варіанту обліку витрат на виробництво, випуск і оприбуткування готової продукції можна відображати в оцінці за одним з варіантів, що вибраний в обліковій політиці: за повною фактичною вартістю, за плановою собівартістю тощо.

При перевірці руху матеріалів, в першу чергу, слід перевірити правильність їх оприбуткування. Неповне оприбуткування матеріалів призводить до утворення не відображених в обліку залишків. Тому слід порівняти дані прибуткових ордерів з даними супровідних документів постачальників (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні тощо). У випадку розбіжностей на підприємстві повинні складатися не прибуткові ордери, а приймальні акти і пред'являться претензії постачальникам. Якщо в обліку відображено певні суми, тоді необхідно провести зустрічні перевірки: можливо претензії насправді задоволено, матеріали допоставлено, але не оприбутковано. Крім того, трапляються випадки, коли тривалий час суми, без задоволення позивача і без розслідувань, списуються на витрати підприємства за довідкою, складеною головним бухгалтером або бухгалтером по розрахунках.

2. Перевірка повноти оприбуткування запасів та наявності документів, що підтверджують їх придбання. Для цього аудитору слід перевірити:

- ◆ чи дотримується на підприємстві порядок приймання та оформлення документації з приймання запасів;
- ◆ чи повністю оприбутковані запаси, зазначені в документах постачальника (за конкретними назвами і за визначений період);
- ◆ чи відповідає якість запасів, що зазначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в рахунках-фактурах, сертифікатах постачальника або аналізі лабораторії підприємства.

При перевірці обліку запасів особливу увагу приділяють перевірці первинної документації. При цьому необхідно оцінити правомірність використання тих чи інших форм документів (чи використовуються уніфіковані форми; чи передбачено всі обов'язкові реквізити), перевірити дотримання порядку їх заповнення (чи всі обов'язкові реквізити заповнюються, чи ставляться підписи, чи заповнюються незаповнені рядки, чи робиться застереження про виправлені помилки тощо) та складання (чи складаються вони в момент здійснення операції, чи дотримується графік документообігу тощо).

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо. Найбільш поширеною помилкою, що при цьому зустрічається в обліку, є оприбуткування невідфактурованих поставок та відпуск таких матеріалів у виробництво. Потім за, даними журналу № 5 здійснюється перевірка правильності відображення в облікових регістрах оприбуткованих матеріалів.

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника, а також приймальних актів дозволяє встановити, чи всі запаси оприбутковані за актами приймання. По деяких видах запасів (тютюну, чаю, картоплі тощо) для правильного кількісного оприбуткування вимагаються дані лабораторного аналізу про вологість, сортність тощо.

Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження запасів, з документами постачальника дає можливість виявити факти неоприбуткування запасів, відпущених підприємству, або оприбуткування їх в меншій кількості.

Перевіряючи реальність операцій, необхідно встановити наявність договорів про поставку матеріалів, правильність їх складання, порівняти дані документів з оплати постачальникам з даними документів на оприбуткування запасів.

3. Після перевірки фактичної наявності запасів аудитор розпочинає документальну перевірку в такій послідовності.

Необхідно перевірити правильність обчислення та відображення в обліку ПДВ. При цьому необхідно враховувати наступні вимоги законодавства:

- ◆ ПДВ відображається в обліку, якщо запаси оприбутковані і оплачено; запаси повинні використовуватись на виробничі потреби;
- ◆ у випадках, коли в первинних облікових документах (рахунках, рахунках-фактурах, накладних, прибуткових касових ордерах, актах виконаних робіт тощо), що підтверджують вартість придбаних запасів, не виділено суми

ПДВ, то в розрахункових документах (дорученнях, вимогах-дорученнях, вимогах, реєстрах чеків і реєстрах на одержання коштів з акредитиву) обчислення її розрахунковим шляхом не відбувається. Тому вартість придбаних матеріалів, включаючи ПДВ, оприбутковується на рахунки запасів на всю суму пред'явленого рахунку з наступним списанням у встановленому порядку на витрати виробництва;

- ◆ сума ПДВ по запасах, придбаних для виробничих потреб у підприємств роздрібної торгівлі та у населення, до заліку у покупця не приймається.

Перевірка достовірності відображення руху запасів в бухгалтерському обліку. В ході такої перевірки аудитору необхідно з'ясувати:

- ◆ як обліковувались надходження і витрачання запасів в коморах, на складах та інших об'єктах;
- ◆ чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового) запасів, що надійшли;
- ◆ чи не списувалися на витрати запаси понад встановлених норм і без достатніх підстав;
- ◆ чи відповідало фактичне витрачання запасів документальним даним;
- ◆ чи не було фактів вуалювання недостач запасів в бухгалтерському обліку;
- ◆ чи не приховувались недостачі запасів різними необґрунтованими бухгалтерськими проводками.

Для з'ясування наведених питань важливе значення має детальний аналіз первинних документів з обліку руху запасів за місцями зберігання. Порівнянням первинних документів із записами в картках складського обліку необхідно перевірити, чи відповідають записи про кількість і найменування запасів, що надійшли і відпущені, даним, що містяться в документах. При цьому можуть бути виявлені факти неоприбуткування або необґрунтованого списання запасів на витрати.

В ході перевірки операцій з відпуску матеріалів необхідно перевірити відпуск матеріалів у виробництво і обґрунтованість їх списання на витрати. Також необхідно переконатись, чи не

списуються виробничі запаси на витрати виробництва без попереднього їх оприбуткування і без оформлення по них видаткових документів.

Окрему увагу аудитор повинен приділити вивченню стану складського обліку (переглянути книги (картки), перевірити своєчасність записів тощо), уточнити, чи мають комірники положення або посадові інструкції про порядок ведення складського господарства і складського обліку, чи проводиться інструктаж матеріально відповідальних осіб з питань обліку і звітності.

Для дослідження операцій з руху запасних частин аудитор необхідно перевірити:

- ◆ організацію кількісного обліку запчастин за назвами і номенклатурними номерами (з обов'язковим зазначенням прейскурантних цін), який повинен вестись в місцях їх зберігання;
- ◆ чи вимагає комірник при відпуску нових запасних частин зі складу здачі старих, зношених і зламаних (останні повинні оприбутковуватись як частини, що вимагають ретаврації, або як металобрухт);
- ◆ чи відповідає кількість оприбуткованих дефіцитних запасних частин кількості по рахунках і накладних поставальників. Для цього необхідно порівняти кількість запчастин, що надійшли згідно з рахунками і накладними, з фактично оприбуткованою кількістю деталей по складу і бухгалтерії. Якщо при порівнянні буде встановлено, що по тих чи інших рахунках на підприємство надійшло більше запчастин, ніж оприбутковано, аудитор складає спеціальну порівняльну відомість;
- ◆ правильність списання (вибірково) запчастин, за відомостями дефектів, окремими накладними і лімітно-забірними картками, а також за звітами механіків, завідувачів майстернями;
- ◆ кому з працівників підприємства видавались кошти для придбання запчастин і ремонтних матеріалів, суму таких видач, за якими цінами і у кого придбано за готівку запчастини і ремонтні матеріали, якими документами

підтверджується їх оплата, чи оприбутковані ці запчастини і ремонтні матеріали.

При перевірці використання запасних частин необхідно перевірити, чи виписуються на їх отримання прибуткові накладні. Якщо буде встановлено, що деталі, які підлягають обміну, на склад не здаються, необхідно з'ясувати причини цього. Слід також перевірити, чи складається на відпуск запасних частин для ремонту автомобілів відомість дефектів.

У деяких випадках за даними бухгалтерського обліку не проводиться списання запасів. Тому, перевіряючи факти списання запасів, аудитор повинен знати, чи використовуються зазначені запаси у технологічному процесі та якими є норми їх витрачання на виготовлення одиниці продукції.

У разі встановлення фактів списання запасів в обсягах, не передбачених технологічним процесом, аудитор повинен перерахувати собівартість на суму незаконно списаних запасів та поставити питання про відшкодування їх вартості.

При аудиті операцій із запасами необхідно перевірити, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо запаси реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони придбані, коли і кому продані, їх ціну, ПДВ, транспортні витрати, уточнити роздрібні ціни на момент реалізації. Також необхідно перевірити, чи не було випадків реалізації виробничих запасів за низькими цінами під виглядом відходів.

При реалізації матеріалів на сторону перевіряється наявність накладних, довіреностей, оцінка вартості реалізації, надходження виручки від реалізації в повному обсязі на поточний рахунок або в касу підприємства з дотриманням встановленого ліміту розрахунків готівкою.

При перевірці документів на витрачання запасів особливу увагу потрібно звернути на обґрунтованість їх списання за цільовим призначенням та відповідність нормам і порядку оформлення документів.

Окрема увага аудитором приділяється перевірці правильності оцінки запасів при їх вибутті.

Перевірка правильності встановлення лімітів з відпуску запасів та дотримання їх виконання. Правильність встановлення лімітів з відпуску конкретних видів запасів здійснюється виходячи з обсягу випуску продукції, норм витрачання матеріалів на одиницю виробів або робіт і залишку матеріалів на початок запланованого періоду. Коригування лімітів в поточному періоді дозволяється у випадках уточнення кількості матеріалів, що знаходяться в незавершеному виробництві, а також при заміні одних запасів іншими і зміні виробничої програми. Під час проведення перевірки необхідно звернути увагу на те, чи здійснюється зміна ліміту тими ж особами, яким надано право їх затвердження, а також, чи не допускається зміна лімітів по окремих видах запасів на поточний період часу, оскільки такими змінами, як правило, намагаються приховати перевитрачання запасів.

Дотримання ліміту на відпуск запасів зі складу у виробництво перевіряється на підставі лімітно-забірних карток. При цьому доцільно застосовувати зустрічну перевірку для порівняння записів у документах на витрачання, що зберігаються в різних місцях (на складі, в цехах, бухгалтерії, відділах постачання). Зустрічаються випадки, коли навмисно завищуються ліміти відпуску запасів з метою подальшого їх розкрадання або виробництва неврахованої продукції.

Перевірка фактів псування запасів. В результаті детальної перевірки актів на списання зіпсованих запасів аудиторі повинні висвітлити в узагальнюючих документах такі питання: коли, де і в якій кількості зіпсувалися запаси, повністю чи частково вони зіпсовані, внаслідок яких причин відбулось псування; в чому виявилась бездіяльність посадових осіб, відповідальних за збереження запасів; чи можна було запобігти псуванню, а якщо так, то чому своєчасно не вжито відповідних заходів.

Якщо є можливість оглянути зіпсовані запаси, тоді в присутності матеріально відповідальних осіб необхідно взяти проби для аналізу з усіх місць зберігання запасів. Перед спеціалістами, які беруть участь у контролі, рекомендується поставити питання про причини і ступінь зіпсованості запасів, про відповідність стану комор і сховищ технологічним умовам, про можливість запобі-

гання псуванню запасів при фактично наявних пристосуваннях, а також про можливість використання зіпсованих запасів.

Перевірка законності списання запасів при їх втратах. Під час перевірки необхідно встановити правильність визначення розміру допустимих втрат при зберіганні і виявленні фактів пересортування запасів, а також правильність оформлення актів. Таким питанням слід приділяти особливу увагу, оскільки відомі випадки, коли за відсутності фактичних втрат або при втратах у менших розмірах, ніж передбачено нормами, на практиці актами фіксуються недостача і природна втрата при зберіганні, що виправдовують розкрадання.

У зв'язку з цим необхідно ґрунтовно перевірити, як підприємство дотримується встановленого порядку оформлення втрат кількості і якості запасів. Особливо ретельно при цьому слід вивчати факти списання запасів внаслідок псування при зберіганні.

В ході перевірки необхідно дослідити акти інвентаризації за період, що вивчається, і висновки інвентаризаційної комісії, лабораторні аналізи, які підтверджують якісні зміни запасів на час складання акту, картки складського обліку про рух запасів на складі, акти на списання продукції з інших причин, а також документи, що підтверджують вивезення і використання відходів.

Перевірка правильності застосування норм природного убутку при виявленні недостач. Аудитору необхідно перевірити, чи відповідають норми природного убутку запасів, що застосовуються підприємством, нормам, які передбачені законодавством. При цьому слід встановити, чи не проводить підприємство списання запасів при їх перевезенні в герметичній упаковці, рідких запасів в скляній тарі, а також ряду фасованих товарів і консервантів.

3.3. Перевірка обліку готової продукції

Аудит операцій з випуску та продажу готової продукції проводиться за напрямками:

- ♦ вивчення облікової політики в частині використання рахунку 26 «Готова продукція»;

Тема 3. Методика перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства

- ◆ здійснення арифметичної перевірки розрахунків відхилень фактичної виробничої собівартості, випущеної з виробництва продукції, від нормативної (планової) собівартості;
- ◆ контроль правильності організації обліку оприбуткування готової продукції та її списання;
- ◆ аналіз операцій з реалізації, який включає перевірку достовірності відображення сум фактичної собівартості відвантаженої продукції на основі даних аналітичного обліку та первинних документів складського обліку та правильності (своєчасності) відображення сум виручки за відвантаженою продукцією на підставі первинних документів.

В ході перевірки операцій з обліку випуску та продажу готової продукції слід ознайомитись з обліковою політикою підприємства, проаналізувати елементи облікової політики:

- ◆ методи визначення моменту реалізації продукції з метою оподаткування;
- ◆ методи обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості продукції;
- ◆ способи обліку випуску готової продукції;
- ◆ методи оцінки готової продукції і товарів, відвантажених для цілей аналітичного обліку;
- ◆ методи розподілу витрат допоміжного виробництва за видами продукції, що виготовляється;
- ◆ методи розподілу загальновиробничих витрат за видами продукції, що виготовляється;
- ◆ порядок оцінки незавершеного виробництва й готової продукції.

Також аудитору слід перевірити наявність наказу на призначення матеріально відповідальних осіб і договорів на повну матеріальну відповідальність з працівниками підприємства; ознайомитись з договорами постачання готової продукції; перевірити наявність і відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації готової продукції та розрахунків з покупцями.

В ході аудиту операцій з готовою продукцією і товарами аудитору слід перевірити:

- ◆ правильність складання документів з обліку руху готової продукції;

- ♦ проведення бухгалтерією перевірки правильності і повноти записів в картках кількісного обліку і затвердження результатів перевірки підписом бухгалтера;
- ♦ випадки неповного оприбуткування продукції або повного оприбуткування, але за заниженою оцінкою, реалізації не відображеної в обліку продукції (як в минулому, так і в поточному періоді);
- ♦ повна укомплектованість продукції, що відображена в обліку на рахунку 26 «Готова продукція», а також проходження випробувань і приймання (відмітки в паспортах, сертифікатах, ярликах тощо);
- ♦ правильність визначення виробничої собівартості готової продукції;
- ♦ дотримання строків подання документів на оплату в банк;
- ♦ випадки розрахунків за продукцію у валюті і правильність перерахунку її у гривневий еквівалент.

В ході аудиторської перевірки потрібно також проконтролювати тотожність даних синтетичного, аналітичного обліку і звітності. Для цього перевіряється: точність арифметичних розрахунків, правильність перенесення оборотів і залишків по рахунках в реєстри синтетичного обліку, Головну книгу, звітність.

3.4. Перевірка обліку грошових коштів

Одним з важливих питань податкового контролю є контроль за обігом готівки. Готівковий обіг в сьогодишніх умовах є основою існування тіньової економіки, відмивання «брудних грошей», фінансування кримінальних угруповань та терористичних організацій. Так, наприклад, чим більший готівковий обіг у суб'єктів підприємницької діяльності, тим більша вірогідність його ухилення від оподаткування, тим складніші процедури проведення податкового контролю.

Контроль за дотриманням чинного законодавства по готівковому обігу здійснюється за наступними напрямками:

- ♦ дотримання встановлених лімітів залишку готівки в касах;

Тема 3. Методика перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства

- ◆ перевірка повного та своєчасного оприбуткування в касах готівки;
- ◆ дотримання встановлених норм щодо витрачання готівки з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг);
- ◆ дотримання встановлених строків використання виданої під звіт готівки;
- ◆ перевірка дотримання правил готівкових розрахунків;
- ◆ дотримання правил цільового використання одержаних в установі банку готівкових коштів;
- ◆ перевірка встановлення установами банків лімітів залишку готівки в касах.

При здійсненні контролю аудитори керуються наступними нормативно-правовими актами: Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001 р., № 72, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 15.03.2001 р. за Мв 237/5428; Інструкцією про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001 р., № 69, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 12.03.2001 р. за № 216/5407; Порядком ведення касових операцій підприємствами зв'язку України, затвердженим наказом Державного комітету зв'язку України від 02.02.1998 р., № 26 і зареєстрованим Міністерством юстиції України 26.08.1998р. за №529/2969.

Під час перевірок з'ясовується структура підприємства, кількість відкритих поточних рахунків у підприємства (підприємця) в установах банків, наявність податкового боргу у підприємства (підприємця), результати раніше здійснених перевірок, дотримання ними порядку ведення операцій з готівкою.

При здійсненні контролю за вищевказаними напрямками необхідно мати на увазі наступне.

Згідно з чинними нормативно-правовими актами під поняттям готівка (готівкові кошти) слід розуміти грошові знаки національної валюти України – банкноти й монети, у тому числі

й обігові пам'ятні та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами.

Ліміт залишку готівки в касі це граничний розмір готівки, що може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня, який встановлюється установою банку.

Каса підприємства – приміщення або місце, призначене для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів, інших цінностей і касових документів, де, як правило, ведеться касова книга, тобто документ бухгалтерського обліку встановленої форми, що застосовується для здійснення обліку готівки. Якщо підприємства (підприємці) та фізичні особи здійснюють готівкові розрахунки без відкриття поточного рахунку шляхом внесення до установ банків готівки для подальшого перерахування її на рахунки інших підприємств (підприємців) або фізичних осіб, то такі розрахунки для платників коштів є готівковими, а для отримувачів коштів – безготівковими.

Усі підприємства, які здійснюють операції з готівкою в національній валюті та мають поточні рахунки в установах банків, можуть тримати у своїй касі на кінець дня готівку в межах встановлених їм обслуговуваними установами банків лімітів каси.

При укладенні договору на розрахунково-касове обслуговування підприємство має подати до установи банку заявку-розрахунок у двох примірниках для встановлення загального ліміту каси (з урахуванням потреби його відокремлених підрозділів), строків та порядку здавання готівкової виручки, яка є невід'ємною частиною цього договору і оформляється як додаток до цього договору, або копію заявки-розрахунку з відміткою іншої установи банку про встановлений загальний ліміт каси для внесення розміру цього ліміту в договір на розрахунково-касове обслуговування, що є невід'ємною умовою цього договору. Відповідальність за достовірність даних у заявці-розрахунку даним касовою книги та бухгалтерського обліку несе підприємство.

У разі звернення підприємства або з ініціативи банку, який встановив загальний ліміт каси, він може переглядатися. Для цього підприємство подає до банку заявку-розрахунок, яка і є підставою для перегляду діючого ліміту каси (у разі обґрунто-

ваності її даних) та оформляється додатковою угодою до договору про розрахунково-касове обслуговування. До дати перегляду, встановлення нового ліміту каси та одержання його підприємством діє встановлений раніше ліміт каси.

Керівники підприємств наказом (розпорядженням) повідомляють розмір встановленого ліміту каси, порядок і строки здавання готівкової виручки своїм відокремленим підрозділам, враховуючи при цьому забезпечення своєчасного надходження готівки від відокремлених підрозділів до кас таких підприємств і установ банків (у тому числі й тих, в яких відкрито поточні рахунки цих відокремлених підрозділів).

Ліміт каси для кожного підприємства визначається установами банків з врахуванням режиму й специфіки роботи підприємства, його віддаленості від установи банку, обсягу касових оборотів (надходжень і видатків) за всіма рахунками, установлених строків і порядку здавання готівкової виручки, тривалості операційного часу установи банку, наявності домовленості підприємства з установою банку на інкасацію та здавання готівкової виручки у вечірню касу банку тощо:

- ◆ для підприємств, які мають готівкову виручку зі строком здавання її в банк щодня в день надходження до каси підприємства, – у розмірах, що потрібні для забезпечення їх роботи ранком наступного дня;
- ◆ для підприємств, які мають готівкову виручку зі строком здавання її наступного дня, – у межах середньоденної готівкової виручки;
- ◆ для підприємств, що мають готівкову виручку з іншим строком здавання її в банк, – у розмірах, що залежать від встановлених строків здавання виручки та її суми;
- ◆ для підприємств, ліміти каси яким встановлюються згідно з фактичними витратами готівки (крім виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій, пенсій, дивідендів), – у межах середньоденної видачі готівки.

Ліміт каси підприємствам (крім підприємств торгівлі, громадського харчування та послуг) встановлюється установами банків за погодженням з керівниками підприємств на підставі

розрахунку середньоденного надходження готівкової виручки або середньоденної видачі готівки. У деяких випадках згідно з особливостями діяльності підприємств та на підставі їх відповідних обґрунтувань за письмовим рішенням керівників установ банків цим підприємствам може встановлюватися ліміт каси в розмірах більших, ніж середньоденна готівкова виручка чи середньоденна видача готівки.

Ліміт каси для підприємств грального бізнесу, включаючи гральні будинки, казино, ігрові автомати з грошовим вигрешем тощо, встановлюється з врахуванням особливостей діяльності та режиму роботи цих закладів відповідно до переліку та правил ведення азартних ігор та затвердженого підприємством положення про призовий фонд у межах середньоденної видачі готівки, але не більше максимально можливого виграшу відвідувача.

Підприємства поштового зв'язку для встановлення ліміту каси подають до установ банків загальну заявку-розрахунок з урахуванням обсягів готівкового обороту підпорядкованих їм структурних підрозділів. Зазначені підприємства згідно із загальною заявкою-розрахунком у межах встановленого ліміту повідомляють розміри лімітів каси структурним підрозділам, що входять до їх складу. Напередодні неробочих днів установ банків підприємства поштового зв'язку можуть перевищувати ліміт каси в розмірах, потрібних для забезпечення видаткових операцій у ті дні, в які установи банків операцій не здійснюють.

Для новостворених підприємств, що розпочинають свою діяльність, на перші три місяці їх роботи ліміт каси має встановлюватися обслуговуючими установами банків (протягом 5 робочих днів після відкриття рахунку), виходячи з наданих цими підприємствами прогнозних розрахунків. Установлений ліміт каси з урахуванням представлених розрахунків переглядається та затверджується за фактичними показниками діяльності підприємства за три календарні місяці в установленому порядку.

Підприємцям ліміт каси не встановлюється. Релігійним організаціям (релігійні громади, управління й центри, монастирі, релігійні братства, місіонерські товариства (місії), духовні на-

Тема 3. Методика перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства

вчальні заклади), які не здійснюють виробничої або інших видів підприємницької діяльності, ліміт каси також не встановлюється.

Підприємства зобов'язані здавати готівкову виручку понад установлений ліміт каси в порядку і строки, визначені установою банку для зарахування на їх поточні рахунки. Якщо ліміт каси підприємству взагалі не встановлено, то вся наявна готівка в його касі на кінець дня має здаватися до банку (незалежно від причин, внаслідок яких ліміт каси не встановлено).

Готівкові кошти не вважаються понадлімітними в день їх надходження, якщо вони надійшли до кас підприємств сфери торгівлі, громадського харчування та послуг (тих, що не мають домовленості з установою банку на інкасацію чи здавання готівкової виручки до вечірньої каси банку) при проведенні розрахунків із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій наприкінці робочого дня та були здані (у сумі, що перевищує встановлений ліміт каси) до обслуговуючих установ банків не пізніше наступного робочого дня банку (протягом операційного часу його роботи) та підприємства або були використані підприємством (без попереднього здавання їх до банку і одночасного отримання з каси банку на зазначені потреби) наступного дня на необхідні господарські потреби.

Якщо аналогічна ситуація виникає на підприємствах, які при проведенні готівкових розрахунків використовують прибуткові касові ордери або розрахункові книжки, що містять розрахункові квитанції, і точний час надходження готівки не може бути зафіксований, то такі готівкові надходження не вважаються понадлімітними в день їх надходження не більше, ніж чотири рази на місяць. У разі постійного надходження готівки до кас наприкінці робочого дня і відповідного перевищення ліміту каси такі підприємства мають звернутися до обслуговуючих установ банків щодо перегляду строків здавання готівкової виручки та ліміту каси.

Не вважаються понадлімітними в день їх надходження і ті готівкові кошти, що надійшли до кас підприємств (тих, що не мають домовленості на інкасацію та здавання готівкової виручки до вечірньої каси банку) у вихідні та святкові дні та здані в

сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих установ банків наступного робочого дня банку (протягом операційного часу його роботи) та підприємства або були використані підприємством наступного робочого дня на необхідні господарські потреби.

Підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в установі банку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів (доходу), понад установлений ліміт каси протягом трьох робочих днів, включаючи день одержання готівки в установі банку. Для проведення цих виплат працівникам віддалених підрозділів підприємств залізничного транспорту та морських портів готівка може зберігатися в їх касах понад установлений ліміт каси протягом 5 робочих днів, включаючи день одержання готівки в установі банку. Готівка, одержана в установі банку на інші виплати, має видаватися підприємством своїм працівникам у той самий день. Суми готівки, одержані в установі банку і не використані за призначенням протягом вищевстановлених строків, повертаються підприємством до установи банку не пізніше наступного робочого дня установи банку та підприємства або можуть залишатися в його касі (в межах установленого ліміту) і видаватися на ті самі цілі.

Підприємство має право зберігати в касі готівку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, що здійснюються за рахунок виручки, понад установлений йому ліміт каси протягом трьох робочих днів з дня настання строків цих виплат у сумі, зазначеній в переданих до каси платіжних (розрахунково-платіжних) відомостях.

При перевірці дотримання встановлених лімітів залишку готівки в касах слід також враховувати наступне. У разі здійснення підприємствами готівкових розрахунків з іншими підприємствами (підприємцями) понад установлену граничну суму кошти в розмірі перевищення встановленої суми розрахунково додаються до фактичних залишків готівки в касі на кінець дня платника готівки одноразово в день здійснення цієї операції, з подальшим порівнянням одержаної розрахункової суми із затвердженим лімітом каси.

Гранична сума не повинна перевищувати 10 тис. грн. протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами. Зазначене обмеження стосується також розрахунків готівкою підприємств в оплату за товари, придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок коштів, одержаних за корпоративними картками.

Указане обмеження не стосується розрахунків підприємств (підприємців) з фізичними особами, бюджетами та державними цільовими фондами, малих і середніх підприємств при використанні готівкових коштів, одержаних ними за рахунок кредитної лінії Європейського банку реконструкції та розвитку для розвитку малих і середніх підприємств. Обмеження також не поширюються на добровільні пожертвування, благодійну допомогу, вилучену органами державної податкової служби готівку, на розрахунки за спожиту електроенергію, а також у разі використання коштів, виданих на відрядження.

Під час перевірки дотримання підприємством ліміту каси визначається встановлений установою банку ліміт каси, уточнюються за наявними копіями заявок-розрахунків та наказами (розпорядженнями) суми самостійно доведеного підприємством ліміту каси своїм відокремленим підрозділам.

Під час перевірок з'ясовують те, як підприємство дотримується встановленого установою банку ліміту каси, строків і порядку здавання готівкової виручки, а також своєчасність повернення до банку не витрачених у визначений строк коштів, виданих на оплату праці та інші виплати.

Для визначення понадлімітних залишків готівки в касі порівнюються записи про фактичні її залишки в касі за касовою книгою з установленим підприємству лімітом каси за кожний день незалежно від того, здійснювалися в цей день касові обороти (надходження й витрати готівки) чи ні. Якщо в період, що перевіряється, виявлено перевищення ліміту каси, то визначаються, протягом якого часу (у днях) і які понадлімітні суми не здавалися в установлені строки до банку і з якої причини, а також загальна сума понадлімітних залишків.

Згідно з чинними нормативно-правовими актами під поняттям оприбуткування готівки в касі слід розуміти здійснення підприємством обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень з оформленням цієї операції в установленому порядку прибутковим касовим ордером та відображенням у касовій книзі в день одержання підприємством готівкових коштів.

Уся готівка, що надходить до кас підприємств, має своєчасно та в повній сумі оприбутковуватися в їх касах.

При проведенні розрахунків готівкою підприємств у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням РРО або використанням розрахункових книжок оприбуткування є здійснення підприємствами обліку готівки через РРО або розрахункові книжки із складенням того самого дня на підставі розрахункових документів звітів у КОРО та оформленням готівки в установленому порядку прибутковим касовим ордером і відповідним записом у касовій книзі в день надходження коштів. Зазначена послідовність оприбуткування також поширюється на відокремлені підрозділи, які працюють у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням реєстратора розрахункових операцій або використанням розрахункових книжок та самостійно здають до кас установ банку або через інкасаторів одержану ними готівкову виручку. Ці підрозділи мають також вести касову книгу та оприбутковувати готівку у своїх касах.

У разі роботи підприємств у сфері торгівлі, громадського харчування, послуг у вечірні години, вихідні та святкові дні із застосуванням реєстратора розрахункових операцій або використанням розрахункових книжок (за умови, що бухгалтерія підприємства не працювала в ці години й дні) одержана підприємством за цей час готівка вважається оприбуткованою в його касі, якщо вона проведена через реєстратор розрахункових операцій та розрахункову книжку у день її фактичного надходження та не пізніше наступного робочого дня підприємства здана до його каси з оформленням у встановленому порядку прибутковим касовим ордером та відповідним записом у касовій книзі підприємства. Зазначена послідовність оприбут-

Тема 3. Методика перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства

кування також поширюється на відокремлені підрозділи підприємств, які працюють у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням реєстратора розрахункових операцій або використанням розрахункових книжок і не здійснюють при цьому видаткових операцій (виplat, пов'язаних з оплатою праці, витрат на відрядження тощо), не ведуть касової книги, не мають поточних рахунків та здають готівкову виручку до кас цих підприємств.

Під час перевірки контролюючими органами повного та своєчасного оприбуткування коштів, що надійшли до каси підприємства від здійснення господарської діяльності, записи в касовій книзі звіряються за сумами та строками з даними відповідних прибуткових касових ордерів (із залученням у разі потреби таких виправдувальних документів: товарних і касових чеків, розрахункових квитанцій, квитанцій до прибуткових касових ордерів, рахунків-фактур, товарно-транспортних і податкових накладних тощо). Перевіряється також проведення записів щодо реєстрації зазначених ордерів (за сумами й датами) у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

За потреби поглибленої перевірки повного оприбуткування в касі готівкових коштів, одержаних з різних джерел, можуть аналізуватися також обороти за відомістю журналу-ордера 1 за дебетом субрахунку 301 «Каса в національній валюті» порівняно з оборотами за кредитом кожного кореспондуючого рахунка – субрахунку (311 «Поточні рахунки в національній валюті», 370 «Розрахунки з різними дебіторами», 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 681 «Розрахунки за авансами одержаними» та іншими рахунками) з подальшим порівнянням їх із відповідними записами в касовій книзі та даними документів, які підтверджують фактичне одержання підприємством певних сум готівки у відповідні строки.

Крім того, для контролю за повним і своєчасним оприбуткуванням готівки конкретним підприємством контролюючі органи можуть застосовувати відповідні зустрічні документальні перевірки, що здійснюються безпосередньо на підприємствах-покуп-

цях (замовниках), які сплатили готівкові кошти, шляхом залучення відповідних первинних документів та взаємного звіряння касових документів отримувачів готівки з даними покупців.

Під час перевірки контролюючі органи мають брати до уваги те, що за наявності в касі підприємства готівки, якої не підтверджено прибутковими касовими ордерами, вона вважається не оприбуткованою в касі та зараховується в дохід підприємства.

Під час перевірки також встановлюється дотримання підприємством чинного порядку витрачання готівкової виручки, зокрема, здійснення ним виплат, пов'язаних з оплатою праці, за наявності податкового боргу. Під час перевірки контролюючі органи встановлюють, в які періоди підприємство, що перевіряється, мало податковий борг, що обліковується в органах державної податкової служби України.

Під час перевірки встановлюються факти проведення підприємством у ці періоди вищезазначених виплат, пов'язаних з оплатою праці, за наявності в нього податкового боргу. Для цього за записами в касовій книзі, платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями і видатковими касовими ордерами встановлюються суми і дати здійснення цих виплат з каси підприємства. На підставі касової книги та прибуткових касових ордерів виявляються також джерела надходжень коштів (з установи банку або з виручки) за сумами й датами, за рахунок яких здійснювалися вищезазначені виплати.

Також слід звертати увагу на випадки, коли за однією платіжною (розрахунково-платіжною) відомістю частина виплат здійснювалася за рахунок коштів, одержаних в установі банку, а інша частина – за рахунок готівкової виручки.

З метою перевірки зазначеного питання можуть також використовуватися: місячний (квартальний) бухгалтерський баланс, Головна книга, журнали-ордери, касові книги, прибуткові та видаткові касові ордери, платіжні (розрахунково-платіжні) відомості, банківські виписки тощо.

Також при перевірці сфери обігу готівки податковий інспектор повинен перевірити дотримання встановлених строків використання виданої під звіт готівки.

Тема 3. Методика перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства

Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами, тобто в разі подання до бухгалтерії авансового звіту про витрачені (частково витрачені) кошти та одночасного повернення до каси підприємства залишку готівки, виданої під звіт. Підзвітні особи зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства разом з невикористаним залишком готівки авансовий звіт про витрачання одержаних у касі сум у такі строки:

- ◆ за відрядженнями – протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження;
- ◆ на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту (далі – закупівля сільгосппродукції та заготівля вторсировини), – протягом 10 робочих днів з дня видачі готівки під звіт;
- ◆ на всі інші виробничі (господарські) потреби – наступного робочого дня після видачі готівки під звіт.

Бухгалтерські проводки обліку видача з каси і повернення до неї підзвітних сум, показані в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Бухгалтерські проводки касових операцій

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Видано підзвіт суму на витрати на відрядження (господарські), закупівлю сільськогосподарської продукції	372	301
2.	Повернено до каси невикористану підзвітну суму	301	372

Також потрібно враховувати те, що в разі виявлення порушення видачі конкретному працівнику під звіт готівкового авансу за наявності в нього раніше одержаних підзвітних коштів, за якими в установленому порядку не був складений авансовий звіт, то незалежно від того, закінчився термін чи ні, на який ці кошти були видані, штраф за таке порушення

(25 відсотків від одержаної під звіт суми) має розраховуватися, виходячи із суми попередньо одержаних і не повернутих до каси підприємства підзвітних коштів, щодо яких не був складений звіт. У разі своєчасного повернення лише частини підзвітних коштів штраф розраховується щодо суми не повернутих до каси підзвітних коштів.

Факти подання авансового звіту до бухгалтерії в установлені строки без одночасного повернення до каси підприємства невикористаних підзвітних сум є порушенням порядку видачі готівки під звіт та її використання.

Підприємства (підприємці), що мають поточні рахунки в установах банків, одержують готівку з цих рахунків за грошовим чеком (з чітким формулюванням суті операцій, що будуть здійснюватися) у межах наявних коштів і витрачають її виключно на цілі, які визначені в грошовому чеку та не суперечать чинному законодавству України.

Під час перевірок цільового використання готівки, одержаної підприємством в установі банку, використовуються банківські виписки, касові книги, звіти касира, видаткові касові ордери, журнали-ордери 1 за кредитом субрахунку 301 «Каса в національній валюті», реєстр отриманих та виданих податкових накладних, а також документи, що підтверджують факт витрачання готівкових коштів за призначенням. Крім того, можуть також використовуватися товарні та касові чеки, розрахункові квитанції, квитанції до прибуткових касових ордерів, проїзні документи, інші розрахункові документи, а також акти про закупівлю товарів (виконання робіт, надання послуг), платіжні (розрахунково-платіжні) відомості, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, авансові звіти підзвітних осіб тощо.

Під час перевірки підприємства порівнюються відповідні записи в касовій книзі та прибуткових касових ордерах з банківськими виписками щодо цільового призначення одержаних у банку коштів, що визначається за символами касових оборотів, зазначених у банківських виписках. У разі виникнення розбіжностей з'ясовуються їх причини.

Суми і напрями використання готівки, одержаної в касі банку, порівнюються з аналогічними показниками їх фактичного витрачання із залученням відповідних виправдовувальних документів. За результатами перевірки встановлюються конкретні факти нецільового використання готівки, з'ясовуються їх причини. Якщо лише частину одержаної в банку готівки було використано за цільовим призначенням, а іншу не здано до каси підприємства, сума витраченої на інші цілі готівки кваліфікується як нецільове використання коштів. Уважаються порушенням також випадки фактичного використання підприємством (підприємцем) одержаної в банку готівки за цільовим призначенням, але без надання підтверджувальних документів.

Перевірка встановлення установами банків лімітів залишку готівки в включає:

- ◆ перевірку наявності доведеного банком ліміту залишку готівки в касі;
- ◆ правильність складання заявки-розрахунку ліміту залишку готівки;
- ◆ наявність дозволу банку на витрачання коштів на виплату зарплати та інші потреби з виручки;
- ◆ дотримання встановлених граничних норм використання готівки на поточні потреби;
- ◆ дотримання граничних норм витрачання готівкових коштів на закупівлю сільськогосподарської продукції від населення: торговельним організаціям – до 15% місячного товарообороту, підприємствам громадського харчування – до 7% місячного товарообороту. Норми на закупівлю на колгоспних ринках встановлюються за домовленістю з банком.

По закінченню перевірки касових операцій на підприємстві податковий інспектор складає акт виявлених порушень.

Перевірка кас і касових операцій являє собою складну систему методологічних прийомів і вимагає чіткого знання та практичного досвіду у галузях бухгалтерського обліку, оподаткування, аудиту, економічного аналізу та вимагає високої фахової підготовки спеціалістів – податкових інспекторів (аудиторів).

Запитання для перевірки знань

1. Яка мета перевірки правильності ведення обліку основних засобів?
2. Назвіть етапи аудиту операцій з основними засобами.
3. В чому полягає перевірка операцій із запасами на підприємстві?
4. Розкрийте методику перевірки операцій з готовою продукцією.
5. Як здійснюється перевірка операцій з грошовими коштами?

Тестові завдання

1. Якщо балансова вартість покупних товарів, матеріалів, сировини на складах, незавершеного виробництва та залишків готової продукції на кінець звітного періоду перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного періоду, то різниця...

- а) додається до валових витрат;
- б) вираховується з суми валових витрат;
- в) додається до валових доходів;
- г) вираховується з суми валових доходів.

2. Ціна продажу товарів, включаючи суму нарахованої амортизації, яка може бути отримана в разі їх продажу особам, не пов'язаних з продавцем при звичайних умовах ведення господарської діяльності називається:

- а) договірною;
- б) ринковою;
- в) середньою;
- г) звичайною.

3. Якщо балансова вартість покупних товарів, матеріалів, сировини на складах, незавершеного виробництва та залишків готової продукції на початок звітного періоду перевищує їх балансову вартість на кінець того ж звітного періоду, то різниця...

- а) додається до валових витрат;
- б) вираховується з суми валових витрат;

Тема 3. Методика перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства

- в) додається до валових доходів;
- г) вираховується з суми валових доходів.

4. Які податки сплачуються підприємством за рахунок прибутку:

- а) ресурсні платежі;
- б) ПДВ;
- в) податок з доходів громадян;
- г) правильна відповідь а) і в);
- д) правильної відповіді немає.

5. Сума сплачених платником податків лізингових платежів належить до:

- а) валових доходів;
- б) скоригованих валових доходів;
- в) валових витрат;
- г) скоригованих валових витрат.

6. Перевірка правильності визначення балансової вартості матеріальних активів, покупних товарів, сировини на складах здійснюється на основі даних головної книги по рахунках:

- а) 20,23;
- б) 31,90;
- в) 26,28;
- г) правильна відповідь а) і б).

7. Фінансові результати платника податків відображаються в:

- а) балансі;
- б) звіті про фінансові результати;
- в) звіті про рух грошових коштів;
- г) звіті про власний капітал.

8. Відповідно до П(С)БО №3 «Звіт про фінансові результати» чистий дохід підприємства визначається як:

- а) різниця між виручкою та сумою сплаченого ПДВ та акцизного збору;

- б) різниця між виручкою та собівартістю;
- в) сума виручки від реалізації продукції та доходів від фінансово-інвестиційної діяльності;
- г) правильна відповідь а) і б).

9. Згідно інструкції «Про службове відрядження в межах України та закордоном» добові при тому, що вартість харчування не включається до вартості проживання становлять:

- а) 6 грн.;
- б) 7,20 грн.;
- в) 10,80 грн.;
- г) 18 грн.

10. Перевірка правильності визначення виробничої собівартості продукції здійснюється на основі даних головної книги по рахунках:

- а) №70;
- б) № 90;
- в) №20;
- г) № 40.

11. Списання реалізованих товарів здійснюється за допомогою таких методів:

- а) ФІФО;
- б) ЛІФО;
- в) середньозваженої собівартості;
- г) правильна відповідь а) і б).

ТЕМА 4

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В СФЕРІ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

4.1. Камеральна перевірка декларації з ПДВ

Пунктом 7 Наказу ДПА України «Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання» від 30.05.1997 року №166 (зі змінами і доповненнями), передбачено проведення перевірки податкових декларацій з ПДВ податковим органом.

При прийомі та камеральній перевірці податкової декларації по податку на додану вартість необхідно звернути увагу на наступні особливості:

1. Відповідно до пп. 4.1.4 п.4.1 ст.4 Закону № 2181 та Податкового роз'яснення щодо відповідальності за порушення граничних термінів сплати узгодженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість, затвердженого Наказом ДПА України від 17.07.2002р. № 343 податкові декларації подаються за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює:

- а) календарному місяцю, – протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- б) календарному кварталу (у тому числі при сплаті квартальних авансових внесків), – протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Законом передбачено для платників два податкових (звітних) періоди: місяць і квартал.

Звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю встановлюється для платників податку, які за попередній календарний рік мали обсяг оподатковуваних операцій

з продажу товарів (робіт, послуг) з урахуванням податку на додану вартість більше, ніж 7200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, для платників, які не відпрацювали повний календарний рік.

Платники податку, що мають обсяг операцій з продажу менший ніж вищевказаний, можуть застосовувати за своїм вибором податковий період, що дорівнює календарному місяцю або кварталу.

Заяву про своє рішення з цього питання платник податку подає органу державної податкової служби за один місяць до початку календарного року.

З метою визначення податкового (звітного) періоду для платника під терміном «календарний рік» слід розуміти період з 1 січня по 31 грудня включно.

Протягом календарного року дозволяється заміна квартального податкового періоду на місячний з початку будь-якого кварталу поточного року. Заява про таку заміну надається платником податку до органу податкової служби за один місяць до початку кварталу. Зворотні зміни в одному календарному році не дозволяються.

Платники єдиного податку (за ставкою 3%) звітують та сплачують ПДВ щоквартально. Для проведення відшкодування податку на додану вартість протягом місяця після подання декларації, при здійсненні експортних операцій за нульовою ставкою, платники єдиного податку можуть змінити своє рішення про застосування квартальної звітності на місячну.

2. Декларація подається платником незалежно від того, виникло у звітному періоді у платника податкове зобов'язання чи ні, тобто незалежно від стану фінансово – господарської діяльності платника податку.

Декларація повинна бути заповнена від руки ручкою або видрукувана, без виправлень і помарок; в рядках, де відсутні дані для заповнення, має бути проставлений прочерк. Суми обороту та ПДВ проставлені в гривнях, без копійок. Достовірність даних, які наведено у декларації, повинні бути підтверджені підписами директора і головного бухгалтера із зазначенням прізвища та ініціалів, скріплені печаткою.

Декларація, яка заповнена з порушенням вищезазначених вимог, без передбачених додатків не реєструється, вважається не прийнятою і повертається платнику для доопрацювання.

3. Для платників податку на додану вартість залишаються два види податкової декларації: за повною та за скороченою формами.

Особи, які не підпадають під визначення платників податку у зв'язку з обсягами оподатковуваних операцій меншими ніж 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян протягом будь – якого періоду за останні 12 календарних місяців, зареєстровані як платники податку за власним бажанням (добровільно зареєстровані платники податку), а також особи, зареєстровані як платники податку, на підставі того, що вони здійснюють торгівлю за готівку (кредитні дебетові картки або комерційні чеки), до податкового періоду, в якому ними досягається зазначений обсяг оподатковуваних операцій, подають декларацію за скороченою формою.

Всі інші платники податку на додану вартість подають декларацію по податку на додану вартість за повною формою.

Обсяг оподатковуваних операцій визначається без урахування податку на додану вартість як загальна сума операцій, віднесених Законом до об'єктів оподаткування (операції, що оподатковуються за ставкою 20%, 0%, та звільнені від оподаткування).

Декларація за скороченою формою має лише один додаток: Розрахунок коригування сум ПДВ.

До податкової декларації з податку на додану вартість (скороченої) розрахунок експортного відшкодування не подається.

Декларація за повною формою має три додатки:

- ◆ додаток 1 «Розрахунок експортного відшкодування»;
- ◆ додаток 2 «Розрахунок коригування сум ПДВ»;
- ◆ додаток 3 «Розрахунок частки бюджетного відшкодування».

Попередня перевірка податкових декларацій (камеральна перевірка) складається з кількох послідовних етапів і здійснюється податковим інспектором на підставі аналізу даних податкової декларації та додатків до неї без отримання податкових відомостей (за винятком окремих випадків, та без виходу на місце роботи (знаходження) платника.

Перший етап перевірки. Перевіряється правильність оформлення податкової декларації та наявність усіх документів (додатки та довідки), які платнику необхідно додавати до декларації.

Другий етап перевірки. Проводяться звичайні арифметичні розрахунки значень відповідних рядків. Проводиться арифметична та методологічна перевірка відповідних рядків декларації.

Третій етап перевірки. Перевіряється відповідність суми податкового зобов'язання, заявленого платником у декларації до сплати в бюджет чи до відшкодування з бюджету.

Перевіряється правильність заповнення розділу III податкової декларації «Розрахунки з бюджетом за звітний період».

У розділі III не можуть бути одночасно заповнені рядки 18.1 і 18.2, оскільки вони є одним і тим же показником розрахунку, але з різним значенням: або «+» або «-»; те ж стосується і рядків 20 і 21 .

Платники податку, які здійснюють операції з вивезення (пересилання) товарів (робіт, послуг) за межі митної території України і за результатами звітного періоду визначили від'ємне значення різниці між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту та мають бажання отримати експортне відшкодування, разом з податковою декларацією подають Розрахунок експортного відшкодування.

Це правило не розповсюджується на осіб, які не здійснюють розрахунків з податку на додану вартість з бюджетом на підставі норм чинного законодавства

Платники податку, які здійснюють продаж товарів (робіт, послуг) за нульовою ставкою на митній території України (рядок 2.2 податкової декларації) і визначили за результатами звітного періоду суму податку на додану вартість, належну до відшкодування (рядок 21 податкової декларації), подають до податкової декларації Розрахунок частки бюджетного відшкодування.

Це правило не розповсюджується на осіб, які не здійснюють розрахунків по податку на додану вартість з бюджетом на підставі норм чинного законодавства.

У рядках 23.1.1, 23.1.2, 23.2, 23.3, 24.1.1, 24.1.2, 24.2, 24.3, 25.1.1, 25.1.2, 25.2, 25.3 у відсотках указується розподіл суми, задекла-

рованої до відшкодування в залежності від термінів та напрямків проведення відшкодування.

Якщо платник бажає спрямувати суму бюджетного відшкодування на погашення кількох видів платежів, які зараховуються до державного бюджету, то в рядках 23.1.2, 24.1.2, 25.1.2 замість розділу бюджетної класифікації необхідно вказати «перелік додається» та додати до декларації довідку довільної форми, у якій вказати в кожному із вказаних рядків, який відсоток суми бюджетного відшкодування зараховується в рахунок платежів до державного бюджету за кожним з розділів бюджетної класифікації. Довідка має бути підтверджена підписом платника, якщо платник – фізична особа, чи печаткою та підписами відповідальних посадових осіб (директора, головного бухгалтера) – в інших випадках (особа, яка визначена як платник податку на додану вартість, крім фізичних осіб).

Перевірка правильності заповнення додатків до податкової декларації.

Додаток 1 «Розрахунок експортного відшкодування» може бути поданий виключно тими платниками, які здійснювали у звітному періоді експортні операції, крім бартерних, провели грошові розрахунки з постачальниками, визначили за результатами цього звітного періоду суму ПДВ до відшкодування з бюджету.

Розрахунок експортного відшкодування подається до податкової інспекції (адміністрації) разом з декларацією за відповідний звітний період (розрахунок подається за власним бажанням платника) та разом із такими документами:

1. Митною декларацією, що підтверджує факт вивезення (експортування) товарів за межі митної території України, оформленою відповідно до митного законодавства, або актом (іншим документом), який засвідчує передання права власності на роботи (послуги), призначені для їх споживання за межами митної території України.

При розгляді матеріалів та прийнятті рішень щодо правомірності застосування нульової ставки податку на додану

вартість та відшкодування його із бюджету по операціях з вивезення (експортування) товарів за межі митної території України повинні бути враховані особливості заповнення граф 2 та 9 вантажної митної декларації та зміст договорів (контрактів), реквізити яких зазначені в графі 44 вантажної митної декларації.

Виходячи із видів контрактів, зазначених у 44 графі вантажної митної декларації, та враховуючи їх умови, слід мати на увазі, що у разі митного оформлення товарів за договорами купівлі-продажу відомості про власника товарів – експортера (платника податку на додану вартість, який має право на застосування нульової ставки по таких операціях) повинні бути зазначені у графі 9 вантажної митної декларації.

У випадках, коли вивезення товарів за межі митної території України відбувається за зовнішньоекономічними договорами купівлі-продажу, які укладені на підставі договорів комісії або доручення між резидентами України, відомості про власника товарів – платника податку на додану вартість мають бути зазначені у графі 2 вантажної митної декларації.

У разі якщо за експортним контрактом з нерезидентом продукція у звітному періоді не вивозиться за межі митних кордонів України, а відвантажується до місця формування експортних вантажів для наступної відправки за кордон, податкові зобов'язання у платника податку – експортера за нульовою ставкою у цьому звітному періоді не виникають. Лише після фактичного перетину товарами митного кордону України (завершення оформлення вивізної вантажної митної декларації) платником податку – експортером визначаються податкові зобов'язання за нульовою ставкою податку на додану вартість.

З метою підтвердження факту перетину товарами митного кордону України відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 01.03.2002р. № 243 «Про вдосконалення механізму відшкодування бюджетної заборгованості з податку на додану вартість за операціями з експорту продукції» платник податку, який здійснив операцію з вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України (експорт), повинен мати оригінал п'ятого основного аркуша («примірник для дек-

Тема 4. Організація податкового контролю в сфері непрямого оподаткування

ларанта») вантажної митної декларації форми МД-2 (МД-3), на якому митним органом за зверненням платника податку вчинено напис про фактичне вивезення експортованих товарів за межі митної території України та засвідчено гербовою печаткою митного органу і підписом відповідальної особи, який разом з розрахунком експортного відшкодування подається до податкового органу.

2. Для товарів (робіт, послуг), придбаних на митній території України: копіями платіжних доручень (або інших платіжних документів, що підтверджують оплату грошовими коштами), звірених банком, про перерахування платником податку, який здійснює розрахунок експортного відшкодування, кошти на рахунки платників податку, у яких були придбані товари (роботи, послуги), з урахуванням податків, нарахованих на ціну такого придбання.

Підприємствами, які працюють за системою банківських розрахунків «Клієнт – Банк» можуть подаватися реєстри платіжних доручень, завірених банківською печаткою.

3. При вивезенні (експортуванні) товарів, попередньо ввезених (імпортованих) на митну територію України: ввізними митними деклараціями, що підтверджують факт митного оформлення товарів для їх вільного використання на митній території України.

Подання додатку 1 здійснюється за бажанням платника, але якщо цей додаток не подано, бюджетне відшкодування такому платнику здійснюється в загальновстановленому порядку: сума бюджетного відшкодування зараховується в рахунок погашення податкових зобов'язань протягом трьох наступних звітних періодів.

Розрахунок експортного відшкодування не здійснюється за результатами бартерних (товарообмінних) операцій.

Розрахунок значень рядків Розрахунку експортного відшкодування перевіряється таким чином.

У рядку 1 Розрахунку вказується загальна сума податку на додану вартість, задекларована до відшкодування за результатами звітного місяця (рядок 21 податкової декларації). У разі

заповнення рядка 22 (бюджетне відшкодування, отримане платником за окремим рішенням Уряду) значення рядка 21 зменшується на значення рядка 22. Якщо ж різниця рядків 21 і 22 має від'ємне значення (значення рядка 22 більше значення рядка 21), відшкодування не надається.

В рядку 2 Розрахунку вказується частина суми податкового кредиту звітного місяця, оплачена грошовими коштами постачальникам за придбані у звітному періоді товари, починаючи з першого числа звітного місяця та закінчуючи днем подання розрахунку експортного відшкодування, включаючи такий день, а при ввезенні (імпортуванні) таких товарів (робіт, послуг) – суми податку, сплачені у звітному місяці до бюджету у зв'язку із таким ввезенням (імпортуванням) або визначені у податковому векселі, виданому протягом звітного місяця, включаючи і податкові векселі, не погашені до дня подання Розрахунку експортного відшкодування.

До оплаченої частини податкового кредиту, на підставі якої здійснюється розрахунок експортного відшкодування, не включаються суми податку, сплачені за товари (роботи, послуги), що придбані шляхом проведення бартерних (товарообмінних) операцій, або розрахунки за які проведені в будь-якій формі розрахунків, що не підтверджена платіжними документами, завіреними банком.

Значення рядка 2 Розрахунку не може перевищувати значення рядка 17 податкової декларації звітного періоду.

Сума, зазначена в рядку 2 Розрахунку, підтверджується платіжними документами.

У рядку 3 Розрахунку вказується загальний обсяг оподатковуваних операцій звітного періоду з урахуванням оподаткування товарів при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України (сума значень рядків 1, 2.1, 2.2, 4, 6 та 7 розділу I, рядків 12.1, 12.3, 13.2.1 та 13.2.2 розділу II колонки А податкової декларації звітного місяця).

У рядку 5 Розрахунку визначається частка обсягу експортних операцій, за які проведено грошові розрахунки, в загальному обсязі оподатковуваних операцій звітного місяця (рядок 4 : рядок 3 x 100%).

Тема 4. Організація податкового контролю в сфері непрямого оподаткування

У рядку 6 Розрахунку визначається сума експортного відшкодування (рядок 2 x рядок 5 : 100%).

Якщо значення цього рядка обчислено більше, ніж значення рядка 21 податкової декларації цього звітного місяця, то до цього рядка переноситься значення рядка 21, а у разі заповнення рядка 22 – позитивна різниця рядків 21 і 22.

У рядку 7 Розрахунку вказується різниця між рядками 1 і 6 Розрахунку.

Сума експортного відшкодування (рядок 6) переноситься в рядок 23 податкової декларації (колонка Б). Відмітка про порядок здійснення експортного відшкодування вказується в рядках 23.1 – 23.3 податкової декларації (колонка А) у відсотках.

Додаток 2 «Розрахунок коригування сум ПДВ» подається при заповненні рядків 8 і 16 податкової декларації.

Додаток 3 «Розрахунок частки бюджетного відшкодування» може бути поданий виключно платниками, які в звітному періоді здійснювали операції з продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, що оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ, і якими за результатами звітного періоду визначено суму ПДВ до відшкодування з бюджету. Цей додаток може подаватися платниками, які перебувають на кварталних строках подання звітності, але в будь-якому випадку, до нього не включаються експортні операції. У разі подання Розрахунку експортного відшкодування Розрахунок частки бюджетного відшкодування здійснюється після заповнення першого.

Розрахунок значень рядків Розрахунку частки бюджетного відшкодування перевіряється таким чином.

У рядку 1 Розрахунку вказується загальна сума податку на додану вартість, задекларована до відшкодування за результатами звітного періоду (рядок 21 податкової декларації або позитивна різниця рядків 21 і 22 у разі заповнення рядка 22).

У рядку 2 Розрахунку вказується загальна сума податку на додану вартість, задекларована до відшкодування за результатами звітного періоду, зменшена на суму експортного відшкодування:

рядок 2 Розрахунку = рядок 21 декларації – рядок 22 декларації – рядок 23 декларації.

У рядку 3 Розрахунку вказується загальний обсяг оподатковуваних операцій за звітний період (рядок 5.2 податкової декларації, колонка А).

У рядку 4 Розрахунку вказується обсяг продажу товарів (робіт, послуг) зі нульовою ставкою на митній території України (рядок 2.2 податкової декларації, колонка А).

У рядку 5 Розрахунку визначається частка обсягу операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за нульовою ставкою на митній території України в загальному обсязі оподатковуваних операцій звітного періоду (рядок 4 : рядок 3 x 100%).

У рядку 6 Розрахунку визначається частка суми бюджетного відшкодувати (рядок 2 x рядок 5 : 100%).

Якщо значення цього рядка обчислено більше, ніж значення рядка 2 цього додатка, то в цей рядок переноситься значення рядка 2.

У рядку 7 Розрахунку вказується різниця між рядками 1 і 6 Розрахунку.

Сума частки бюджетного відшкодування (рядок 6) переноситься в рядок 24 податкової декларації (колонка Б). Відмітка про порядок здійснення бюджетного відшкодування вказується в рядках 24.1 – 24.3 податкової декларації (колонка А) у відсотках.

Єдиним для всіх варіантів проведення бюджетного відшкодування залишається правило: спочатку погашається сума заборгованості з ПДВ, яка виникає до дати проведення відшкодування, а у платника, який має на дату подання Розрахунку експортного відшкодування непогашений податковий вексель, крім існуючої заборгованості, решта суми бюджетного відшкодування відшкодовується платнику у вказаному ним порядку.

Якщо під час перевірки декларації виявлено помилки у визначенні платником суми податку, то за результатами перевірки робиться відповідний запис у пункті 4 розділу IV податкової декларації та складається Довідка про попередню перевірку податкової декларації по податку на додану вартість за формою, визначеною в додатку № 2 «Порядку заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість» затверджен-

ного Наказом ДПА України від 30.05.1997р. № 166 (зі змінами та доповненнями).

На суму податку на додану вартість, донараховану за результатами попередньої перевірки складається Довідка про попередню перевірку податкової декларації з податку на додану вартість та податкове повідомлення – рішення на вказану суму податкового зобов'язання (з урахуванням штрафних (фінансових) санкцій за їх наявності)

Податкове повідомлення – рішення заноситься до реєстру податкових повідомлень, після чого надсилається (вручається) платнику податку, в якому зазначаються підстава для такого нарахування, посилання на норму податкового закону, відповідно до якої був зроблений розрахунок податкових зобов'язань, сума податку ПДВ належного до сплати, та штрафних санкцій за їх наявності, граничні строки їх погашення.

Додаткова сума податку, нарахована за результатами перевірки, підлягає внесенню до бюджету у строки, зазначені в повідомленні, але не пізніше 10 календарних днів із дати вручення такого повідомлення – рішення.

Порядок звірки даних декларації з ПДВ з даними декларації про прибуток.

Для здійснення контролю за повнотою оподаткування податком на додану вартість під час здійснення кабінетного аудиту дані податкових декларацій з ПДВ обов'язково повинні порівнюватися з відповідними даними Декларації про податок на прибуток.

Порівняння проводиться за такими напрямками:

1. Доходи від продажу, вказані в рядку 1 Декларації про прибуток підприємства, порівнюються із обсягом продажу, вказаним в рядку 5 (колонка А) Декларації з ПДВ.

2. Витрати, вказані в рядку 12.1 Декларації про прибуток підприємства, порівнюються із сумою рядків з 10 по 13 (колонка А) Декларації з ПДВ.

При виявленні розбіжностей встановлюються їх причини та при необхідності проводиться донарахування сум ПДВ або податку на прибуток.

4.2. Документальна перевірка податкового зобов'язання з ПДВ

При проведенні документальної перевірки ПДВ важливим є перевірка повноти та своєчасності віднесення сум ПДВ до складу податкових зобов'язань.

Сума податкових зобов'язань по операціях, які підлягають оподаткуванню повинна відповідати даним розділу І реєстру отриманих та виданих податкових накладних.

Перевіряючи повноту включення в декларацію по ПДВ оборотів від реалізації, необхідно звірити обороти по реєстру отриманих та виданих податкових накладних з виписками банку та звітами касира в частині надходжень коштів від покупців за продукцію (роботи, послуги, товари).

З метою виявлення заниження сум податкових зобов'язань необхідно зіставити суми дебіторської заборгованості за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) в розрізі кожного покупця (замовника), відображені у відомості 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунку 36) на останню дату перевірки з сумами кредиторської заборгованості по рахунку 371 «Розрахунки по виданим авансам», 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» в розрізі кожного кредитора.

В разі виявлення за одним і тим же суб'єктом підприємницької діяльності дебіторської заборгованості та сум одержаних від нього у вигляді авансів чи попередньої оплати (на виконання умов інших договорів, контрактів), суми податку на додану вартість з таких сум повинні бути зараховані в рахунок податкових зобов'язань з ПДВ (крім валютних авансів).

При перевірці необхідно звернути увагу на правильність визначення бази оподаткування.

Враховуючи те, що відповідно до п. 4.1 ст.4 Закону України «Про податок на додану вартість» база оподаткування опе-

Тема 4. Організація податкового контролю в сфері непрямого оподаткування

рацій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших податків та зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів (робіт, послуг) згідно з законами України з питань оподаткування. Зокрема, при перевірці слід звернути увагу на включення до бази оподаткування таких сум: кошти, отримані на виробничий і соціальний розвиток підприємства; дотації і субсидії з держбюджету по видах продукції, на яку встановлені регульовані ціни; кошти, отримані на розвиток виробничої бази; кошти на відшкодування витрат по відрядженнях та на виплату премій.

В зв'язку з ухиленням від оподаткування підприємство може невірно, використовуючи бухгалтерські проводки, відображати реалізацію продукції (обороты по відвантаженню продукції, товарів, послуг) і не враховувати по цим операціям податкові зобов'язання. Прикладом таких проводок, що повинні були відображені по К-т 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи» рахунках є:

Дебет рахунків: 66 «Розрахунки по оплаті праці», 68 «Розрахунки по іншим операціям», 61 «Поточна заборгованість по довгостроковим зобов'язанням», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», 745 «Доход від безкоштовно отриманих активів», 425 «Інший додатковий капітал», 48 «Цільове фінансування і цільове надходження »

Кредит рахунків: 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція», 28 «Товари».

Постає питання проведення повноти включення в декларацію з ПДВ оборотів від іншої реалізації, а саме: відпуск товарів на сторону (матеріалів, відходів), операції з реалізації основних фондів, надання орендних та інших послуг.

Зниження суми податкових зобов'язань внаслідок неправильного визначення бази оподаткування можливо також у випадках продажу товару (робіт, послуг) без оплати або з частковою оплатою їхньої вартості в межах бартерних (товарооб-

мінних) операцій, натуральних виплат в рахунок оплати праці фізичним особам, які перебувають в трудових відносинах з платником податку, передачі товарів (робіт, послуг) в межах балансу платника для невиробничого використання, витрати на які не відносяться до валових витрат і не підлягають амортизації, а також пов'язаній з продавцем особі. В таких випадках – база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни реалізації, але не нижче звичайної ціни.

Крім того, слід врахувати, що база оподаткування визначається виходячи із фактичної ціни продажу, але не нижче звичайних цін також по операціях з продажу товарів (робіт, послуг) суб'єктам підприємницької діяльності, не зареєстрованим як платники податку на додану вартість. База оподаткування по операціях з безкоштовної передачі товарів (робіт, послуг) також визначається виходячи із фактичної ціни операції, але не нижче звичайних цін як при реалізації таких товарів пов'язаним з продавцем особам, так і суб'єктам підприємницької діяльності, незареєстрованим як платники податку.

При перевірці необхідно зробити також аналіз сум, віднесених на кредит рахунку 79 «Фінансовий результат», щоб з'ясувати чи не віднесені сюди суми обороту за надані послуги, що підлягають оподаткуванню ПДВ, та чи включені ці суми в декларацію з ПДВ.

З метою ухилення від оподаткування підприємства часто відносять на збитки нереальну дебіторську заборгованість, яка згодом була сплачена покупцем, а при надходженні цих коштів сума була віднесена в К-т рахунка 79 «Фінансовий результат» і не включена в декларацію по ПДВ.

При перевірках також слід звернути увагу на особливості визначення податкових зобов'язань по окремих операціях.

Відповідно до пп.3.2.2 п.3.2 ст.3 Закону України «Про податок на додану вартість» операції зі сплати орендних (лізингових) платежів за умовами договору фінансової оренди (лізингу) не є об'єктом оподаткування. При цьому слід зазначити, що виходячи з визначення терміну «фінансовий лізинг» в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», лізинго-

давець має право не оподатковувати орендні (лізингові) платежі за договором фінансової оренди (лізингу) лише в разі дотримання таких умов:

- ◆ об'єкт лізингу (основні фонди) повинен бути придбаний лізингодавцем за замовленням лізингоодержувача;
- ◆ ці основні фонди повинні бути передані в платне користування лізингоодержувачу на строк, не менший строку, за який амортизується 60 відсотків вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладення договору, водночас цей строк не може перевищувати строку їх повної амортизації;
- ◆ після закінчення вищезазначеного строку право власності на такі основні фонди обов'язково повинне бути передано лізингоодержувачу.

У разі недотримання будь-якої з цих умов, а також у разі невідповідності договору вимогам, установленим до договорів лізингу Законом України «Про лізинг», у лізингодавця виникають податкові зобов'язання з податку на додану вартість.

До податкових зобов'язань повинні включатися суми ПДВ, нараховані по операціях з продажу на митній території України готової продукції, виробленої з давальницької сировини нерезидента, або такої сировини. При цьому, відповідно до п.4.4 ст. 4 Закону України «Про податок на додану вартість» базою оподаткування такої готової продукції є договірна (контрактна) вартість такої продукції з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну такої готової продукції згідно із законами України з питань оподаткування. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на момент виникнення податкових зобов'язань. При цьому податок сплачується до бюджету покупцем у порядку, передбаченому для оподаткування товарів, що імпортуються, а відповідальність за сплату податку покупцем такої продукції несе вітчизняний її переробник. Тому, при перевірях підприємств – переробників давальницької сировини, необхідно звернути увагу на повноту вивезення (повернення)

готової продукції, виготовленої з такої сировини, з метою виявлення випадків продажу такої продукції на території України та перевірки правильності визначення податкових зобов'язань продавцем.

4.3. Перевірка правильності визначення суми податкового кредиту

Відповідно до п.п. 7.4.1 п.7.4 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням основних фондів, що підлягають амортизації, включаються до складу податкового кредиту такого звітного періоду, незалежно від строків введення в експлуатацію основних фондів. У разі, коли платник придбає товари (роботи, послуги), вартість яких не відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) і не підлягає амортизації, податки, що сплачені у зв'язку з таким придбанням, відшкодуються за рахунок відповідних джерел і до складу податкового кредиту не відносяться.

Якщо сфера використання придбаних товарів (робіт, послуг) у звітному періоді змінюється підприємством на невиробничу, сума ПДВ, сплачена в ціні придбання таких товарів (робіт, послуг), не відноситься до складу податкового кредиту.

Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податків, що не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями, а при імпорті робіт (послуг) – актом прийняття робіт (послуг) чи банківським документом, який засвідчує перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг). У разі, коли на момент перевірки платника податку податковим органом суми податку, попередньо

включені до складу податкового кредиту, залишаються непідтвердженими документами, платник податку несе відповідальність у вигляді фінансових санкцій. Тому, при перевірках слід звернути увагу на дату виписки податкової накладної та дату заповнення реєстру отриманих та виданих податкових накладних.

Щодо дати виписки податкової накладної при перевірках необхідно врахувати, що відповідно до пп.7.2.3 п.7.2 ст.7 Закону України «Про податок на додану вартість» податкова накладна складається в момент виникнення податкових зобов'язань продавця.

При проведенні перевірки правильності вказаних в деклараціях по ПДВ сум податкового кредиту потрібно звернути увагу на такі питання:

- ◆ чи відповідають суми податкового кредиту, показані в деклараціях книгам обліку придбання товарів (робіт, послуг), які ведуться виключно особами, зареєстрованими як платники податку на додану вартість, та сумами бухгалтерських проводок по Д-т 641/1 (розмір сум вартості придбаних з податком на додану вартість та без податку товарів (робіт, послуг) та сум податкового кредиту дорівнює підсумковим даним граф 13, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 23, та окремим показникам графи 17 книги);
- ◆ чи відповідають записи по податковому кредиту по реєстру отриманих та виданих податкових накладних даним, вказаним в документі, який засвідчує факт закупки товарів (робіт, послуг);
- ◆ чи не відносились до складу податкового кредиту суми ПДВ у разі отримання товарів (робіт, послуг) від неплатників податків;
- ◆ чи не відносились до складу податкового кредиту суми ПДВ, виділені в рахунках нерезидентів;
- ◆ чи не відносились до складу податкового кредиту суми ПДВ, які вивело підприємство самостійно, в тому числі шляхом визначення 20% від загальної суми рахунку чи по неоподатковуваних операціях;

- ◆ включення до валових витрат виробництва (обігу) вартості придбаних товарів (робіт, послуг), суми ПДВ по яких віднесені до податкового кредиту, за даними податкового обліку. При цьому, склад валових витрат визначається відповідно до ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;
- ◆ включення до податкового кредиту сум ПДВ по основних виробничих фондах та нематеріальних активах, що підлягають амортизації. При цьому необхідно враховувати, що відповідно до пп.8.1.4 п.8.1 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» не підлягають амортизації витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів. При цьому, під терміном «невиробничі фонди» слід розуміти капітальні активи, які не використовуються у господарській діяльності підприємства;
- ◆ звернути увагу на дотримання порядку податкового кредиту по експортно-імпортним операціям, бартерним та операціям з давальницької сировиною.

При проведенні перевірки необхідно обов'язково зробити звірку по розрахунках з бюджетом по рахунку 641 в журналі – ордері № 3 з даними особового рахунку в податкових органах.

В разі, якщо дані особового рахунку не відповідають даним аналітичного обліку по рахунку 641, відображеним в журналі-ордері 3 платника податку, з'ясувати причини такої невідповідності і у випадках виявлення під час звірки помилок чи порушень суми їх враховуються при складанні акту перевірки.

При цьому необхідно перевірити дані у платника податку на додану вартість по рахунках 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» та 641 «Розрахунки за податками» (субрахунок «Податок на додану вартість»), які повинні відповідати таким даним:

- ◆ за кредитом рахунків 643 відображається сума податку на додану вартість, нарахована по рахунках, що залишалися неоплаченими на кінець періоду;

- ◆ за дебетом рахунків 644 відображаються суми податку на додану вартість, нараховані до відшкодування, термін якого не настав на кінець звітного періоду, за Д-т 643 – суми податку на додану вартість, нараховані з одержаних авансів, по яких не було здійснено відвантаження продукції.

Особливу увагу необхідно звернути на правильність оподаткування та відображення в бухгалтерському обліку бартерних операцій.

Перевірку цих операцій доцільно проводити з вивчення журналу – ордеру 3 (відомість 3.1). З'ясувати, чи є кредиторська заборгованість на дату перевірки на рахунку 63 та перевірити чи не відноситься вона до бартерних операцій і не зменшений в зав'язку з цим розмір оподатковуваного обороту та ПДВ. Крім того, у таких платників податку треба перевірити наявність податкової накладної, виписаної на дату першої події, та запису в реєстрі отриманих та виданих податкових накладних.

Слід пам'ятати, що при здійсненні бартерних (товарообмінних) операцій на території України податок стягується по повній ставці, у тому числі при обміні товарів (робіт, послуг), операції по продажу яких звільняються від оподаткування або оподатковуються податком на додану вартість за нульовою ставкою (продаж вугілля та продуктів його збагачування, вугільних та торф'яних брикетів, продаж електроенергії, газу імпортованого в Україну). Право на податковий кредит при здійсненні таких операцій виникає на дату здійснення кожної з частин заключної (балансуючий) операції у сумі, пропорційній таким частинам.

З метою ухилення від оподаткування підприємства можуть не відображати реалізацію на рахунках класу 7, а використовувати наступні бухгалтерські проводки: Д-т 63 К-т 20, 28 та Д-т 20, 41 К-т 63.

Найбільш поширеним методом ухилення від оподаткування є спосіб оформлення договорів купівлі-продажу замість товарообмінних, хоч фактично розрахунки проводяться шляхом товарообміну. Для того, щоб виявити розмір обсягів, які не включені в звітність необхідно проаналізувати всю дебіторсь-

ку і кредиторську заборгованість, виявити таких суб'єктів, провести зустрічну перевірку на випадок того, що друга сторона вже зробила взаємозалік і направила таку заяву підприємству, яке ми перевіряємо і яке не надало документів для перевірки цього питання, а також не зробило взаємозалік.

У разі коли платник податку здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування, суми податку, сплачені у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, відносяться відповідно до складу валових витрат виробництва (обігу) та на збільшення вартості основних фондів і нематеріальних активів і до податкового кредиту не включаються.

Одним з елементів перевірки правильності визначення платником сум податкового кредиту, а значить і правомірності відшкодування є зустрічна перевірка основних постачальників платника податку, який претендує на отримання бюджетного відшкодування.

При проведенні зустрічних перевірок перевіряються податкові накладні постачальників; в першу чергу про таких постачальників через базу даних необхідно отримати дані щодо їх адреси, засновників, реєстраційного номера платника ПДВ; характеру здійснених операцій – база оподаткування, оплата товару (робіт, послуг): оплачено чи не оплачено і як здійснювалася оплата.

При виявленні за результатами зустрічних перевірок комерційних структур, засновниками яких є або підставні особи, або використано при реєстрації загублені чи викрадені паспорти, або таких, які не подають додаткову звітність та знаходяться у розшуку, податкові органи, на податковому обліку яких знаходяться платники податку, які мали безпосередні стосунки з такими комерційними структурами, подають у встановленому порядку до Господарського суду позовні заяви про визнання недійсними угод (договорів) між такими платниками податку і комерційними структурами.

4.4. Перевірка обґрунтованості бюджетного відшкодування

В ході документальної перевірки визначаються причини виникнення від'ємного значення ПДВ, якими можуть бути:

- 1) експорт товарів, за межі митного кордону України, коли застосовується нульова ставка ПДВ;
- 2) придбання основних засобів, які використовуються у господарській діяльності платника податку;
- 3) придбання товарно-матеріальних цінностей у великих розмірах, які в даному звітному періоді не реалізовані, та обліковуються у залишках на складах;
- 4) продаж товарів за цінами, нижчими за ціну придбання або митну вартість.

Розглянемо кожну з причин детально.

1. Експорт товарів, за межі митного кордону України.

Відповідно до вимог пп.6.2.1 п.6.2 ст.6 Закону України «Про податок на додану вартість» операції з продажу товарів, що були вивезені (експортовані) за межі митної території України, оподатковуються за нульовою ставкою.

Товари вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України в разі, якщо їх вивезення (експортування) засвідчено належно оформленою вантажно-митною декларацією. Статтею 8 Закону України «Про податок на додану вартість» встановлено особливості оподаткування операцій з вивезення (пересилання) товарів (робіт, послуг) за межі митної території України згідно з якими платник податку, який здійснює такі операції і подає розрахунок експортного відшкодування за наслідками податкового місяця, має право на отримання такого відшкодування протягом 30 календарних днів з дня подання такого розрахунку.

Для вдосконалення справляння ПДВ та оптимізації бюджетного відшкодування Кабінет Міністрів України прийняв Постанову «Про вдосконалення механізму відшкодування бюджет-

ної заборгованості з податку на додану вартість за операціями з експорту продукції» від 01.03.2002р. № 243.

Цією Постановою передбачено, що для відшкодування бюджетної заборгованості з податку на додану вартість платник податку, який здійснив операцію з вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України (експорт), подає разом з іншими передбаченими законодавством документами оригінал п'ятого основного аркуша («примірник для декларанта») вантажної митної декларації форми МД-2 (МД-3), що є її складовою частиною, оформленого митним органом під час здійснення митного оформлення експорту товарів, на якому зазначеним митним органом за зверненням платника податку вчиняється напис про фактичне вивезення експортованих товарів за межі митної території України, який засвідчується підписом відповідальної посадової особи і гербовою печаткою митного органу.

Такий напис вчиняється митним органом, що здійснював митне оформлення експорту товарів, виключно після одержання з митного органу, розташованого на митному кордоні України, через який здійснювалося вивезення товарів, офіційного повідомлення про фактичне вивезення товарів за межі митної території України у повному обсязі.

На виконання п.2 зазначеної Постанови спільним Наказом Державної митної служби України та ДПА України від 21.03.2002р. № 163/121 затверджено Порядок підтвердження відомостей про фактичне вивезення товарів за межі митної території України.

Після фактичного вивезення в повному обсязі товарів, задекларованих у ВМД у режимі експорту, за межі митної території України митний орган, що здійснював митне оформлення експорту, одержує від митного органу, у зоні діяльності якого здійснювалося вивезення товарів, повідомлення про фактичне вивезення товарів за межі митної території України в порядку, передбаченому наказом Держмитслужби України від 08.12.1998р. № 771 «Про затвердження Положення про порядок здійснення контролю за доставкою вантажів у митниці

призначення», зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 22.01.1999р. за № 42/3335.

Для одержання експортного (бюджетного) відшкодування податку на додану вартість суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, який здійснив операцію з вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України, звертається до митного органу, що здійснив митне оформлення експорту цих товарів, із заявою про надання підтвердження про фактичне вивезення (пересилання) експортованих ним товарів за межі митної території України.

До заяви додається оригінал п'ятого основного аркуша («примірник для декларанта») ВМД форми МД-2 (МД-3), оформленої цим митним органом під час митного оформлення експорту товарів.

Одержавши таку заяву, митний орган, до якого із заявою звернувся цей суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, здійснює реєстрацію заяви та розглядає її протягом п'яти робочих днів.

Протягом цього періоду митний орган звіряє доданий до заяви оригінал п'ятого основного аркуша («примірник для декларанта») ВМД форми МД-2 (МД-3) з іншими примірниками цієї ВМД, що зберігаються в митниці.

За відсутності зауважень та на підставі підтвердження про фактичне вивезення товарів за межі митної території України в повному обсязі, одержаного від митного органу, через який здійснювалося вивезення товарів, митним органом на п'ятому основному аркуші («примірник для декларанта») ВМД форми МД-2 (МД-3) вчиняється запис «Задекларовані в цій ВМД товари вивезено за межі митної території України в повному обсязі» та зазначається дата фактичного вивезення.

Особливу увагу слід звернути на наявність транспортних документів – коносаментів, залізничних накладних, СМР, ТІР – карнетів або інших транспортних документів.

Традиційно бортовий коносамент є єдиним прийнятим документом, який може надавати продавець відповідно до термінів CFR і CIF. Коносамент виконує три важливі функції: доказ доставки товару на борт судна, доказ укладення догово-

ру перевезення, засіб передавання права на товар у дорозі іншій стороні шляхом передачі їй паперового документу.

Інші транспортні документи, крім коносаменту, будуть виконувати перші дві з зазначених функцій, але не матимуть впливу на процес доставки товару в місце призначення і не даватимуть можливості покупцю продати товар у дорозі шляхом передачі документів своєму покупцю.

З досвіду проведення перевірок збиткових, малоприбуткових підприємств та суб'єктів підприємницької діяльності, які заявили відшкодування ПДВ із бюджету у великих розмірах, з'ясовано, що вартість товарів, які експортуються цими підприємствами, у багатьох випадках завищується. Цей факт можна виявити при здійсненні зустрічних перевірок по всьому ланцюгу контрагентів, які як правило, мають ознаки «фіктивності» та обов'язковому підтвердженні фактичного розміру цін Торгово-промисловою палатою України.

Таким чином, виникає питання правомірності відшкодування значних сум ПДВ підприємству-експортеру, при умові незначного розміру сплати ПДВ підприємством-виробником.

2. Придбання основних засобів, які використовуються у господарській діяльності платника податку.

Пп.7.4.1 п.7.4 ст.7 Закону України «Про податок на додану вартість» визначено, що суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням (спорудженням) основних фондів, що підлягають амортизації, включаються до складу податкового кредиту незалежно від строків введення в експлуатацію основних фондів, а також від того, чи має платник податку оподатковувати обороти протягом такого звітного періоду.

Право на податковий кредит платник податку отримує і при придбанні основних фондів у сторонніх організацій, і при їх спорудженні незалежно від строків введення їх в експлуатацію.

Проте головним критерієм для отримання права на податковий кредит по придбаних або споруджених основних фон-

дах є їх участь у господарській діяльності, як це передбачено п.8.2 ст.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

3. Придбання товарно-матеріальних цінностей у великих розмірах, які в даному звітному періоді не реалізовані, та обліковуються у залишках на складах.

При перевірці складової частини валових витрат у частині витрат на придбання товарно-матеріальних цінностей у великих розмірах, які в даному звітному періоді не реалізовані, та обліковуються у залишках на складах – необхідно з'ясувати:

- ◆ наявність складських приміщень, на яких зберігаються залишки готової продукції та ТМЦ;
- ◆ визначити коло осіб, відповідальних за оприбуткування на склади готової продукції та ТМЦ;
- ◆ співставити з декларацією про прибуток підприємства щодо приросту ТМЦ.

У разі відсутності власних складських приміщень за допомогою підрозділів податкової міліції з'ясувати, де зберігаються залишки готової продукції та ТМЦ.

Особливу увагу при проведенні перевірки необхідно звернути на дотримання вимог п.5.9 ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», Порядку ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, що підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів), матеріалів, сировини (палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві і залишках готової продукції (в т.ч. малоцінних предметів на складах), затвердженого Наказом Мініфіну України від 11.06.1998р. № 124.

Проблемне питання виникає в тому, що розмір податкового кредиту визначається з загальної вартості придбаних ТМЦ, при тому, що до валових витрат з урахуванням п.5.9 ст.5 Закону про оподаткування прибутку підприємств відноситься та частка придбаних ТМЦ, яка реалізована в даному звітному періоді.

4. Продаж товарів за цінами, нижчими за ціну придбання.

Якщо платник ПДВ здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг) за цінами, нижчими за ціни їх придбання, то необхідно в ході перевірки з'ясувати:

- ◆ вид продукції (товарів);
- ◆ вивчити рівень її попиту на ринку;
- ◆ термін її зберігання на складі від моменту придбання до моменту продажу;
- ◆ інформацію про споживача такої продукції, встановити можливий факт належності його до пов'язаної з продавцем особи;
- ◆ форму проведення розрахунків;
- ◆ стан банківських рахунків платника з виявлення руху коштів;
- ◆ джерела отримання коштів на придбання ресурсів, які були реалізовані за цінами, нижчими за ціни їх придбання та джерела компенсації таких збитків;
- ◆ правомірність включення у таких випадках сум ПДВ до складу податкового кредиту.

З досвіду проведення перевірок збиткових, малоприбуткових підприємств та суб'єктів підприємницької діяльності, які заявили відшкодування ПДВ із бюджету у великих розмірах, з'ясовано, що за наявності факту продажу товарів за ціною, нижчою ціни придбання, при належному оформленні юридичних документів купівлі-продажу має місце невідповідність великого розміру податкового кредиту незначному розміру податкових зобов'язань.

4.5. Методика попередньої та документальної перевірки правильності нарахування акцизного збору

Під час камеральної перевірки розрахунків акцизного збору насамперед потрібно звернути увагу на своєчасність подання розрахунку, наявність усіх необхідних додатків та правильність заповнення реквізитів, рядків і колонок.

Розрахунок складається зі вступної частини і трьох розділів. Під час перевірки вступної частини необхідно упевнитися в наявності всіх реквізитів (назва підприємства, його підпорядкованість, ідентифікаційний код платника, номер телефону, звітний період, за який подається розрахунок).

Перевіряючи розділ I «Обчислення суми акцизного збору», слід звернути увагу на правильність і повноту заповнення всіх рядків і колонок. Особливу увагу слід звернути на колонки, в яких указуються неоподатковувані обороти. Заповнюючи ці колонки, необхідно перевірити розшифровку неоподатковуваних оборотів, яка обов'язково має додаватися до розрахунку. Також слід встановити правильність застосування ставок акцизного збору. Якщо ставки встановлені в євро, то необхідно перевірити правильність перерахування їх у гривню, враховуючи, що для перерахунку застосовується курс євро на перший день відповідного кварталу. Перевірка першого розділу закінчується арифметичними підрахунками суми акцизного збору і порівнянням отриманого результату з даними підприємства, наведеними в розрахунку.

Під час перевірки розділу II «Результати перерахунку акцизного збору» слід упевнитись у достовірності вказаних сум, сплачених щоденними або декадними платежами. Для цього використовуються дані відділу обліку, де на картках особових рахунків відображаються фактично внесені за звітний період суми. У цьому ж розділі відображається сума акцизного збору, яка підлягає сплаті до бюджету чи відшкодуванню з бюджету.

Якщо підприємство здійснює експортні операції, то податківцеві необхідно впевнитися, що до розрахунку додані відповідна документи, а саме:

- ◆ довідки установ банків про надходження валюти та копія платіжних документів;
- ◆ копії вантажних митних декларацій з відповідним підтвердженням митних органів про фактичний перетин митного кордону України;
- ◆ документи, що підтверджують придбання товару (розрахункові документи – доручення, вимоги-доручення, вимоги);

- ◆ копії платіжних документів з позначкою установи банку про сплату акцизного збору підприємством – виготовлювачем підакцизного товару та підтвердженням податковим органом за місцем реєстрації платника про сплату цих сум до бюджету;
- ◆ копії ліцензій та документів на отримання квот на товари, що підлягають квотуванню і ліцензуванню.

На підставі цих документів перевіряється правильність заповнення третього розділу розрахунку «Зменшення акцизного збору при експорті підакцизних товарів при розрахунках за іноземну валюту».

За результатами перевірки податковий інспектор робити позначку про проведення нарахування суми акцизного збору за особовим рахунком платника, а також відмітки про результати попередньої перевірки. За необхідності робиться запис про доцільність проведення документальної перевірки.

Проводячи документальну перевірку, насамперед слід звернути увагу на повноту відображення в обліку оборотів з реалізації підакцизних товарів. При цьому треба пам'ятати, що датою реалізації є або дата відвантаження продукції, або дата надходження коштів за цю продукцію. Перевірці підлягають накопичувальні відомості реалізації, а також документи складського обліку, що підтверджують відвантаження підакцизних товарів зі складу підприємства.

Крім того, необхідно впевнитися, що до оподаткованого обороту також увійшли операції з безоплатної передачі підакцизних товарів або з частковою оплатою, обмінні операції, обороти від реалізації товарів для власного споживання, для своїх працівників, в порядку натуральної оплати праці, обороти з реалізації предметів застави, а також обороти з реалізації підакцизних товарів, придбаних до 1.01.1992 р.

Якщо під час перевірки встановлено випадки обміну товарів на території України або використання товарів для власного споживання, безоплатної передачі в порядку натуральної оплати праці, то необхідно перевірити, щоб оподатковуваний оборот був визначений виходячи з середніх цін, які склалися на таку продукцію при реалізації на сторону.

При встановленні випадків обміну підакцизних товарів за межі України, необхідно упевнитись, що оподатковуваний оборот обчислено виходячи з митної вартості, перерахованої у гривні за курсом НБУ, що діяв на день подання митної декларації.

Під час перевірки також встановлюється обґрунтованість пільг, якими користується підприємство.

Запитання для перевірки знань

1. Як проводиться попередня перевірка декларації з податку на додану вартість?
2. Розкрийте взаємоу'язку показників декларації з ПДВ та податку на прибуток підприємств.
3. Які бухгалтерські документи використовуються при документальній перевірці правильності нарахування податкового зобов'язання з ПДВ?
4. Розкрийте методику перевірки податкового зобов'язання по ПДВ?
5. Яким питанням приділяється увага при перевірці правильності нарахування податкового кредиту з ПДВ?
6. Які бухгалтерські документи використовуються при документальній перевірці правильності нарахування податкового кредиту з ПДВ?
7. Якими можуть бути причини виникнення від'ємного значення ПДВ?
8. Розкрийте методику камеральної та документальної перевірки правильності нарахування акцизного збору.

Тестові завдання

1. Документальна перевірка декларацій по ПДВ проводиться суб'єктом контролю з виходом на підприємство?
 - а) не менше 1 разу на рік;
 - б) не більше 1 разу на рік;
 - в) не менше 2 раз на рік;
 - г) не менше 1 разу в 2 роки.

2. Чи видається податкова накладна при купівлі товару на суму 25 грн.?

- а) ні;
- б) так;
- в) залежно від виду товару;
- г) залежно від того, хто є продавцем – юридична особа чи фізична особа – приватний підприємець.

3. Документальна перевірка розрахунків по акцизному збору проводиться:

- а) 1 раз в рік;
- б) не менше 2 раз в рік;
- в) необмежену кількість разів;
- г) не менше 1 разу в 2 роки.

4. На якому рахунку відображаються суми акцизного збору, перераховані до бюджету:

- а) Кредит (641);
- б) Дебет (641);
- в) Кредит (644);
- г) Дебет (644).

5. Об'єктом справляння ПДВ виступає:

- а) додана вартість;
- б) обороти з реалізації товарів з врахуванням ПДВ без акцизного збору;
- в) обороти з реалізації товарів без ПДВ з врахуванням інших непрямих податків;
- г) обороти з реалізації товарів з врахуванням ПДВ та інших непрямих податків.

6. Датою здійснення обороту вважається:

- а) перша із подій або відвантаження продукції або надходження коштів на розрахунковий рахунок;
- б) дата отримання податкової накладної;
- в) дата відвантаження продукції;

Тема 4. Організація податкового контролю в сфері непрямого оподаткування

- г) дата надходження коштів на розрахунковий рахунок.
7. До податкового кредиту відноситься:
- а) вартість сировини і матеріалів;
 - б) ПДВ за придбану сировину і матеріали;
 - в) вартість основних виробничих фондів;
 - г) ПДВ за придбані основні виробничі фонди на які не нарахується амортизація.
8. Для камеральної перевірки сум коригування податкових зобов'язань з ПДВ використовуються дані:
- а) додатка 1 до декларації;
 - б) додатка 2 до декларації;
 - в) додатка 3 до декларації;
 - г) податкові накладні платника.
9. Для документальної перевірки повноти відображення оборотів з відвантажених товарів, робіт, послуг використовуються:
- а) книги придбання товарів;
 - б) журнал-ордер №6;
 - в) журнал-ордер №1;
 - г) податкові накладні.
10. Для перевірки відображення надходження коштів на власні потреби використовуються:
- а) податкові накладні;
 - б) журнал-ордер № 1, №2;
 - в) книги придбання товарів;
 - г) договори купівлі-продажу.
11. Для перевірки правильності відображення сум ПДВ по придбаних товарах, використаних на невиробничі потреби використовуються:
- а) податкові накладні;
 - б) журнал-ордер № 1, № 2;
 - в) книги придбання товарів;

г) журнал-ордер №6.

12. Для перевірки правильності відображення в обліку оборотів з реалізації підакцизних товарів використовуються:

- а) податкові накладні;
- б) книги продажу товарів;
- в) відомість №16;
- г) договори купівлі – продажу.

Навчальні завдання

Опишіть схеми ухилення від оподаткування, визначивши суму податків на які платник ухилився (див. Додатки А-В).

ТЕМА 5

ПОДАТКОВИЙ АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЩОДО ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

5.1. Камеральна перевірка декларації про прибуток підприємства

Попередня перевірка декларацій про прибуток проводиться відповідно до «Рекомендацій щодо прийому та термінів розгляду податкових декларацій з податку на прибуток і механізму реалізації виявлених правопорушень», затверджених Наказом ДПА України № 253 від 11.05.1999р. (зі змінами та доповненнями).

При перевірці інспектором додатково використовуються:

- ◆ податкові декларації попередніх звітних періодів;
- ◆ відомості про балансову вартість товарних запасів;
- ◆ звіт про результати виконання підприємством довгострокових договорів (контрактів);
- ◆ розрахунок нарахування та сплати консолідованого податку на прибуток;
- ◆ звіт про спільну діяльність без створення юридичної особи;
- ◆ дані відділу примусового стягнення податків щодо наявності у платника заборгованості перед бюджетом та форми погашення такої заборгованості;
- ◆ акти документальних перевірок;
- ◆ розглядаються терміни та обсяги сплати авансових платежів.

Декларація разом із додатками та звітами подається платником податку протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя).

Податкова звітність може бути надана за добровільним рішенням платника податків податковому органу в електронній

формі, за умови реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Декларації приймаються від платника податку канцелярією державного податкового органу або надсилаються поштою в строки та в порядку, встановлені законодавством. При цьому попередня (до реєстрації в канцелярії) перевірка декларацій податковим органом не дозволяється.

Управління оподаткування юридичних осіб отримує не пізніше 1 числа місяця, наступного за звітним, від відділу обліку податкові декларації для проведення кабінетного аудиту.

Перевірки здійснюються у місячний термін. У процесі перевірки декларацій виявляються арифметичні та/або методологічні помилки, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання.

Після проведення попередньої перевірки декларацій, звітів, розрахунків подається висновок про включення платника в план проведення документальних перевірок. У разі необхідності проведення більш оперативної негайної перевірки, матеріали і висновки направляються до підрозділу податкової міліції.

На кожній декларації, розрахунку проставляється підпис відповідальної особи та дата.

Перевірена звітність передається податковому інспектору до облікової справи платника податків.

Перевірка податкової декларації про податок на прибуток проводиться за такими етапами:

I. Перевірка правильності нарахування скоригованого валового доходу.

Валовий дохід – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, одержаного (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій матеріальній та нематеріальній формах, як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами.

1.1. Перевірка правильності обчислення суми доходу від продажу товарів (робіт, послуг).

Валовий дохід від продажу товарів (робіт, послуг) по рядку 01.1 Декларації дорівнює дебетовому обороту по рахунку 36 в кореспонденції з кредитовими оборотами по рахунках 701,702,703 плюс різниця між кредитовим сальдо на кінець і початок звітного періоду по рахунку 681(рахунок 36 – в випадку не використання рахунку 681) за вирахуванням податку на додану вартість.

Для підтвердження повноти відображення доходів в рядку 01.1 Декларації необхідно перевірити господарські операції в регістрах бухгалтерського обліку, а саме:

- ◆ при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій – картки рахунків по дебету 36 та по кредиту 701,702,703, по авансах одержаних – картка рахунка 681;
- ◆ при журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій – відомість 3.1 аналітичного обліку (до рахунку 36); відомість 3.5 аналітичного обліку розрахунків за операціями (до рахунку 68) – по авансах одержаних.

До початку перевірки необхідно ознайомитися з регістрами бухгалтерського обліку, які затверджені в наказі про облікову політику підприємства.

Згідно законодавства, датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, на протязі якого відбувається будь-яка подія, що сталася раніше:

- ◆ або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), які підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку – дата її оприбуткування в касі платника податку або дата інкасації готівки в банківському закладі, який обслуговує платника податку;
- ◆ або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Якщо перша подія – оплата коштів, то первинними документами є банківські виписки та прибуткові касові ордери.

Якщо перша подія – відвантаження товарів, виконання робіт, надання послуг, то первинними документами є видаткові накладні, товарно-транспортні накладні, залізничні накладні, вантажно-митні декларації.

1.2. Перевірка правильності визначення валового доходу від приросту балансової вартості запасів.

Валові доходи від приросту балансової вартості запасів відображаються в Декларації в рядку 01.2 та Додатку К1/1.

Для проведення розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів підприємства повинні врахувати, що їх оцінку проводять по одному із двох методів.

Це – ФІФО (перший прийшов – перший і вийшов) і ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів.

Оцінка вибуття запасів в бухгалтерському обліку проводиться згідно П(С)БО 9 «Запаси» за одним з таких методів:

- ◆ ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- ◆ середньозваженої собівартості;
- ◆ собівартості першим за часом надходження запасів (ФІФО);
- ◆ собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- ◆ нормативних затрат;
- ◆ ціни продажу.

Якщо оцінка вибуття запасів відповідає одному із двох методів (ФІФО або ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів, п.5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»), то для визначення приросту (убутку) балансової вартості запасів можна використати дані бухгалтерського обліку. Якщо ні, то необхідно розглянути окремий податковий облік запасів.

В розрахунку приросту(убутку) запасів беруть участь ті запаси, витрати на придбання та поліпшення яких включаються до складу валових витрат.

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

При відповідності методів вибуття запасів бухгалтерського та податкового обліків дані графи 3 Додатку К1/1 повинні відповідати даним на початок звітного року відомості 5.1 аналітичного обліку запасів за рахунками:

а) в рядку А1 «Балансова вартість запасів на складах (місяцях зберігання):

- ♦ 201 «Сировина і матеріали»
- ♦ 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- ♦ 203 «Паливо»;
- ♦ 204 «Тара і тарні матеріали»;
- ♦ 206 «Матеріали, передані в переробку»;
- ♦ 209 «Інші матеріали»;

б) в рядку А4 – по рахунку 22 «МШП».

в) в рядку А5 – «Балансова вартість запасів на оптових складах» повинні відповідати бухгалтерським даним журналу-ордеру №5,5А, розділ IV. Аналітичні дані до рахунку «Товари», по рахунках 281 «Товари на складі».

г) в рядку А6-«Балансова вартість запасів у роздрібній торгівлі» повинні відповідати бухгалтерським даним журналу-ордеру №5,5А, розділ IV. Аналітичні дані до рахунку «Товари», по рахунку 282 «Товари в торгівлі», де ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі за вирахуванням торгової націнки по рахунку 285 «Торгова націнка».

Для заповнення даних рядків А2 «Балансова вартість запасів у незавершеному виробництві» та рядка А3 «Балансова вартість запасів у готовій продукції», необхідно, спочатку, визначити долю матеріальних витрат у виробництві, а саме: вибрати облікові дані по дебету 23 «Виробництво» в кореспонденції з кредитом рахунків 201, 202, 203, 204, 206, 209 і поділити одержану суму на загальну суму дебетового обороту по рахунку 23. Одержаний результат відображатиме питому вагу матеріальних витрат у виробництві (Пв).

Дані рядка А2 графи 3 Додатку К1/1 будуть дорівнювати сальдо по дебету рахунку 23 на початок року помноженому на

питому вагу матеріальних витрат у виробництві попереднього податкового періоду ($ДС_{н23} \times Пв_{н}$).

Дані рядка А2 графи 5 Додатку К1/1 будуть дорівнювати сальдо по дебету рахунку 23 на кінець звітнього періоду, помноженому на питому вагу матеріальних витрат у виробництві звітнього періоду ($ДС_{к23} \times Пв_{к}$).

Для одержання звітних даних рядка А3 граф 3, 5 Додатку К1/1 необхідно провести аналогічні розрахунки по залишках готової продукції $ДС_{н26} \times Пв_{н}$ і $ДС_{к26} \times Пв_{к}$.

Якщо в звітному періоді придбані запаси відразу використані на невиробничі потреби і не віднесені до складу валових витрат, в перерахунку участі не приймають.

Запаси, що використані на поліпшення основних засобів в межах 10% балансової вартості всіх груп основних фондів на початок звітнього періоду, включаються до валових витрат по рядку 04.10 таблиці 3 Додатка К1/1. Але при цьому слід виключити їх вартість зі складу валових витрат шляхом зменшення показника в р.04.1 Декларації або відобразити в гр.4 додатка К1/1.

1.3. Перевірка правильності визначення валового доходу від виконання довгострокових договорів (рядок 01.3).

В бухгалтерському обліку признані доходи відображаються кореспонденцією рахунків Д-т 36 К-т 70. Сума доходів без податку на додану вартість повинна відповідати даним рядка 01.3 Додатку К2.

Ув'язка з формами фінансової звітності: Ф-2: (р.010 « – «р.015) гр.3 в частині доходів, одержаних від операцій по довгострокових контрактах.

Для даної операції регістрами бухгалтерського обліку є:

- ◆ при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій : картка рахунків по дебету 36, по кредиту 70;
- ◆ при журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій: відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунку 36).

1.4. Перевірка правильності визначення прибутку від операцій з цінними паперами, фондовими та товарними деривативами.

Показники прибутку від операцій з цінними паперами, фондовими та товарними деривативами, заповнюються на основі Додатку КЗ, який включає фінансові результати даних операцій, розрахованих так, як того потребує законодавство. А саме – платник податку повинен вести окремий облік в розрізі окремих видів цінних паперів і деривативів.

Негативний або позитивний результат по таких операціях відображається у відповідному рядку додатку КЗ.

Для співставлення використовують:

Додаток КЗ рядки 1.1, 2.1, 3.1, 4.1, 5.1: Ф-2: гр.3, р.110,120,130 за аналітичними даними, щодо доходів за різними видами цінних паперів.

Додаток КЗ рядки 1.2, 2.2, 3.2, 4.2, 5.2: Ф-2: гр.3, р.140,150,160 за аналітичними даними, щодо витрат за різними видами цінних паперів.

Для перевірки доходів використовують:

- ◆ при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій: картки рахунку по дебету 141,37, по кредиту 72,74;
- ◆ при журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій: журнал – ордер №6, розділ II, р.2, гр7, р.6.

Для перевірки витрат використовують:

- ◆ при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій: картки рахунку по дебету 96,97, по кредиту 141,352;
- ◆ при журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій: журнал – ордер №4, розділ II, р.19 гр.3, р.20, гр.3, гр. 6.

Необхідно пам'ятати, що збитки від операцій по торгівлі кожним видом цінних паперів (деривативів), одержані на протязі року, записують наростаючим підсумком у додатку КЗ зі

знаком мінус і в Декларацію не переносять. В першому кварталі наступного року їх (якщо вони не будуть погашені) відображають, відповідно у рядках 1.3, 2.3, 3.3, 4.3, 5.3 додатка КЗ.

1.5. Визначення прибутку від операцій з землею (р. 01.5)

Рядок 01.5 Декларації заповнюється на основі даних таблиці 4 Додатка К1/1.

Для співставлення використовують:

Додаток К1/1 таблиця 4 рядок 01.5.1: Ф-2: гр.3 р.130 в частині доходу від операцій з продажу землі.

Додаток К1/1 таблиця 4 рядок 01.5.1: Ф-2: гр.3 р.160 в частині витрат від операцій з продажу землі.

В бухгалтерському обліку сума доходу, отриманого від продажу землі, яка відображається по рядку 01.5.1 Таблиці 4 Додатку 1/1, записані кореспонденцією рахунків Д-т 36 К-т 742 «Доход від реалізації необоротних активів». Суму витрат, пов'язана із купівлею землі, яка відображається по рядку 01.5.2 цього ж Додатку, записують кореспонденцією рахунків Д-т 972 «Собівартість реалізованих оборотних активів», К-т 101 «Земельні ділянки».

В регістрах бухгалтерського обліку доходи і витрати будуть відображені в журналі – ордері №6 за Д-т 36 і К-т 74 у складі загальних сум від реалізації необоротних активів.

1.6. Перевірка правильності визначення суми інших доходів.

Рядок 01.6 Декларації = Ф-2: гр.3 (р.060 «+» р.110 «+» р.120 «+» р.130)

По рядку 01.6 Декларації відображаються:

- ◆ доходи від продажу іноземної валюти;
- ◆ курсові різниці, які збільшують валовий дохід;
- ◆ суми безповоротної фінансової допомоги, безоплатно одержані товари (роботи, послуги);
- ◆ сума поворотної фінансової допомоги, одержаної від неплатників податку на прибуток, пільговиків, інших звільнених категорій і не поверненої на кінець звітного періоду;

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

- ◆ умовні відсотки, нараховані на суму поворотної фінансової допомоги від платників податку на прибуток і не поверненої на кінець звітного періоду;
- ◆ вартість матеріальних цінностей, які знаходилися у платника податку на відповідному зберіганні і були використані ним у власній діяльності;
- ◆ суми штрафів, неустойки, пені, фактично одержані по рішенням сторін договору, або відповідних державних органів, суду;
- ◆ сума держмита, заздалегідь сплачена позивачем, яка повернена йому по рішенням суду;
- ◆ сума акцизу, одержана (нарахована) продавцем – платником акцизного збору при продажу підакцизних товарів;
- ◆ доходи від спільної діяльності, без створення юридичної особи;
- ◆ доходи від довірчих операцій;
- ◆ доходи від операцій з заставою;
- ◆ доходи від орендних операцій;
- ◆ доходи від реалізації основних засобів;
- ◆ капітальний дохід, одержаний внаслідок індексації балансової вартості, витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин.

1.7. Коригування валового доходу (рядок 02).

Значення цієї строки може бути як позитивним, так і негативним. Розраховують його на підставі рядків 02.1, 02.2 і 02.3 Декларації.

Коригування валових доходів у зв'язку зі зміною суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг)- рядок 02.1.

Її визначають згідно правил п.5.10 ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» при зміні компенсації за раніше продані товари, включаючи повернення товару. Якщо компенсація зменшується або товар повертається, відображається коригування валового доходу зі знаком «-». Якщо ж компенсація за раніше проданий товар збільшується, відображається коригування зі знаком «+».

Визначається за: Ф-2: р.030, гр.3.

Джерелами одержання інформації для коригувань валових доходів використовуються записи по дебету рахунку 704 «Вирахування з доходу».

Коригування валових доходів у зв'язку з самостійно виявленими помилками за результатами минулих податкових періодів (рядок 02.2).

Валових дохід, помилково не врахований раніше (зі знаком «+») або навпаки – надмірно показаний (зі знаком «-») відображається по рядку 02.2 Декларації.

Згідно з Законом України від 20.02.2003р. № 550-IV та п.2 «Порядку складання декларації з податку на прибуток підприємства», затвердженого наказом ДПАУ від 29.03.2003р. № 143, платник податку, виявивши заниження податкових зобов'язань в одному із минулих податкових періодів, самостійно вибирає варіант декларування податкових зобов'язань:

- 1) або шляхом надання уточнюючого розрахунку;
- 2) або шляхом відображення таких змін в поточній декларації, збільшивши загальну суму податкових зобов'язань.

Якщо платником податку прийнято рішення надати уточнюючий розрахунок, то рядок 02.2 Декларації не заповнюється.

В цьому рядку не відображаються помилки, які були допущені три і більше років тому назад.

У рядку 02.2, згідно п.2.3 Порядку №143, відображається:

- ♦ зі знаком «+» сума виявленого заниження валового доходу;
- ♦ зі знаком «-» сума виявленого завищення валового доходу;
- ♦ зі знаком «+» сума виявленого завищення амортизаційних відрахувань;
- ♦ зі знаком «-» сума виявленого заниження амортизаційних відрахувань.

Коригування валових доходів внаслідок врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості (рядок 02.3).

У рядку 02.3 показують суму, на яку збільшують валовий дохід:

- ♦ для покупця – на суму непогашеної заборгованості (її частини), признаної в порядку досудового врегулювання

спорів або судом, а також по виконавчому надпису нотаріуса. Це відбувається у податковому періоді, на який прийшла перша із подій:

- а) або 90-й календарний день з дня граничного строку погашення такої заборгованості (її частини), передбаченої договором або визнаною претензією. Аналогічно вчиняють і тоді, коли покупець не відповів на претензію продавця у строк (зазвичай це місяць з дня одержання претензії).
 - б) або 30-й календарний день зі дня прийняття судом рішення про визнання (стягнення) такої заборгованості (її частини) або здійснення нотаріусом виконавчого надпису.
- ◆ для продавця (який раніше включив заборгованість до валових витрат), якщо:
- а) суд не задовольнив позов продавця, задовольнив його частково, не прийняв позов до розгляду; задовольнив позов покупця про визнання недійсними вимоги про погашення такої заборгованості або її частини;
 - б) сторони по договору в досудовому порядку прийшли до взаємної згоди і продовжили строки погашення заборгованості або списали її (навіть частково);
 - в) продавець, який не одержав відповіді на претензію на протязі визначеного Законом строку (або якщо відповідь про признание претензії прийшла, а оплата на протязі визначених в такій претензії строків не надійшла і при цьому продавець на протязі наступних 90 днів не звернувся до суду.

1.8. Скоригований валовий дохід (рядок 03.)

Скоригований валовий дохід визначається як сума рядків 01 «Валовий дохід від усіх видів діяльності» і 02 «Коригування валових доходів».

II. Перевірка правильності обчислення суми валових витрат.

Валові витрати відображені в декларації з податку на прибуток підприємства мають наступну структуру:

- ◆ витрати на придбання товарів (робіт, послуг);
- ◆ убуток балансової вартості запасів;
- ◆ витрати на оплату праці;
- ◆ сума страхового збору (внесків) до фондів державного загальнообов'язкового страхування;
- ◆ сума внесків на довгострокове страхування життя, додаткове пенсійне страхування;
- ◆ сума податків, зборів (обов'язкових платежів);
- ◆ витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів;
- ◆ добровільне перерахування коштів, передача товарів (робіт, послуг);
- ◆ від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року;
- ◆ витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин;
- ◆ 85% витрат від вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у офшорних нерезидентів;
- ◆ інші витрати.

Коригування валових витрат відбувається у разі:

- ◆ зміни суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг);
- ◆ самостійно виявлених помилок за результатами минулих податкових періодів;
- ◆ врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості.

2.1. Перевірка правильності обчислення суми витрат на придбання товарів (робіт, послуг) (рядок 04.1).

Рядок 04.1 Декларації порівнюється з Ф-2: гр.3 р.040«+»р.070«+»р.080 «+» Ф-1: (гр.4 «-» гр.3) р.100 «+»р.120 «+» р.130 «+»р.140 (в частині ТМЦ, що відносяться на валові витрати) «+»р.180 (без податку на додану вартість) в частині виданих авансів, пов'язаних з господарською діяльністю, згідно

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

п.11.2.3 ст. 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Рядок 04.1 Декларації включає наступні витрати:

- ◆ витрати на придбання товарів (робіт, послуг) за грошові кошти, як у пов'язаних, так і не у пов'язаних осіб;
- ◆ витрати на придбання товарів по бартеру;
- ◆ витрати на придбання електричної енергії;
- ◆ витрати по авансах виданих.

Згідно п.11.2.1 ст.11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» датою збільшення валових витрат виробництва враховується дата, яка припадає на податковий період, в якому відбувається будь-яка із подій, яка виникла раніше:

- ◆ або дата списання коштів з банківських рахунків платника податків на оплату товарів (робіт, послуг), а при придбанні за готівку – день її видачі з каси платника податку;
- ◆ або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) – фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

До рядка 04.1 Декларації не відносять запаси, що використані на ремонт та поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин, що включаються до складу валових витрат. Такі витрати відображають по рядку 04.10 Декларації. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів в розмірі 10% ліміту бажано вести на окремому субрахунку. Якщо відсутній окремий субрахунок для обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів для заповнення рядка 04.10 Декларації, підприємства повинні вести відомості по витратах, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням основних фондів, що відносяться на валові витрати, які відображені в складі витрат на рахунках 23, 84, 91, 92, 93.

Згідно пп. 5.4.10 ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» до складу валових витрат підприємство має право віднести 50% витрат на придбання паливно-мастильних матеріалів для власних і орендованих легкових автомобілів, та відобразити їх або в рядку 04.1 Декларації, або по рядку 04.2 шляхом проведення коригувань балансової вар-

тості запасів у додатку К1/1 таблиця 1 «Розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів».

2.2. Перевірка правильності визначення убутку балансової вартості запасів. (рядок 4.2)

Валові витрати від убутку балансової вартості запасів відображаються в Декларації в рядку 04.2. Рядок заповнюється в разі від'ємного значення гр.6 таблиці 1 Додатка К1/1 Декларації.

Співставлення з формами звітності аналогічно визначенню доходів від приросту балансової вартості запасів.

2.3. Перевірка правильності обчислення суми витрат на оплату праці (рядок 04.3)

Відповідно до вимог до п.п.5.6.1 та 5.6.2, п.5.6, ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» з урахуванням норм пункту 5.3 цієї статті до складу валових витрат платника податку відносяться витрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку (далі – працівники), які включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на виплату авторських винагород та виплат за виконання робіт (послуг), згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-які інші виплати в грошовій або натуральній формі, встановлені за домовленістю сторін (крім сум матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування згідно з нормами закону, що регулює питання оподаткування доходів фізичних осіб (законодавства, що встановлює правила оподаткування прибутковим податком з громадян).

2.4. Перевірка правильності обчислення суми витрат на страхові внески до фондів державного загальнообов'язкового страхування (рядок 04.4).

Алгоритм ув'язки з фінансовою звітністю: Ф-2: гр.3, р.250; (у частині нарахувань на виплати працівників, зазначені у

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

пп.5.6.1 ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», пов'язаних з господарською діяльністю).

Для перевірки рядка 04.4 Декларації потрібно:

1) на підприємствах, які для обліку витрат використовують рахунки 9 класу – взяти кредитові обороти по рахунках 651, 652, 653, 656 в кореспонденції з дебетом рахунків 23, 91, 92, 93. Для цього слід користуватися наступними регістрами бухгалтерського обліку:

- ◆ при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку картки рахунків 23, 91, 92, 93, 651, 652, 653,656;
- ◆ при журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку даними журналу-ордеру 5, розділ III, за дебетом рахунків 23,91,92,93 в кореспонденції з кредитом рахунку 65.

2) на підприємствах, які для обліку витрат використовують рахунки 8 класу – взяти кредитові обороти по рахунках 651, 652, 653, 656 в кореспонденції з дебетом рахунку 82.

2.5. Перевірка правильності обчислення суми внесків на довгострокове страхування життя, додаткове пенсійне страхування (рядок 04.5 додаток Р1).

Співставлення з формами звітності:

Додаток Р1 рядок 04.5.1,04.5.2: Ф-2: гр.3 р.250 за аналітичними даними в частині внесків на довгострокове страхування життя та в частині внесків на додаткове пенсійне страхування.

Цей рядок відображує суму «страхових» валових витрат, на які підприємство мало право за підсумками кварталу, півріччя, 9 місяців і року. Таким чином, витрати за період з січня по грудень включно накопичуються по рядку 04.5 Декларації без розшифровки і таким чином немає можливості перевірити вказаний законодавством ліміт. Його розмір вказується в додатку Р1, який подається один раз на рік, у комплекті з Декларацією за рік. В рядку 1 цього додатку і відображається максимальна сума, яка може бути проставлена в рядку 04.5 Декларації.

При перевірці даних, які відображені у додатку Р1, слід запросити на підприємстві реєстри, по яких відображуються страхові внески. Дані реєстру повинні відповідати даним відомостей про нарахування заробітної плати. Для заповнення рядків

3 і 5 додатка Р1 необхідно щоб застраховані робітники були розподілені на групи. Сума нарахованих страхових внесків буде відображена в бухгалтерському обліку у журналі 5 у III розділі по рядку 6.7 у графі 15. Цей запис у журналі повинен відповідати наступній кореспонденції рахунків: дебет 949- кредит 654.

2.6. Перевірка правильності відображення суми податків, зборів (обов'язкових платежів) (рядок 04.6 додаток Р2).

Алгоритм ув'язки з фінансовою звітністю:

Ф-2: гр.3 (р.020«+»р.025«+»р.070«+»р.080«+»р.090);

Для формування даних по рядку 04.6 Декларації використовують кореспонденцію рахунків:

- ♦ при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій; картки рахунків по дебету 23,92,93 та по кредиту 641,642;
- ♦ при журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій; відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом та журнал – ордер №3.

При перевірці правильності відображення перелічених податків і зборів слід враховувати, що до валових витрат відносяться тільки податки і збори нараховані в зв'язку з виробничою діяльністю підприємства.

При перевірці необхідно враховувати, що в деклараціях за I квартал, півріччя і три квартали, рядок 04.6 заповнюють без будь-якого розшифрування, а в річній – з оформленням додатка Р-2 до Декларації. У додатку Р-2 необхідно відображати тільки нараховані обов'язкові платежі.

2.7. Перевірка правильності обчислення суми витрат на добровільне перерахування коштів, передачу товарів (робіт, послуг) (рядок 04.8, Додаток Р3).

Рядок 04.8 Декларації = Ф-2: гр.3, р.090; Ф-2М: гр.3, р.130 (в частині витрат на благодійність, що відповідають п.5.2.2, 5.2.3, 5.2.11, 5.2.13 ст.5 Закону).

Для перевірки рядка 04.8 Декларації треба проаналізувати дані бухгалтерського обліку по дебету рахунків 949 «Інші операційні витрати» в кореспонденції з кредитом 685,20,26,28.

Дані рядка 04.8 Декларації за рік повинні бути підтверджені даними річного додатку РЗ по рядку 04.8.

Додаток РЗ заповнюється у розрізі видів закладів та організацій, яким була надана благодійна допомога.

2.8. Скориговані валові витрати.

Скориговані валові витрати визначаються як сума рядків 04 «Валові витрати і 05 «Коригування валових витрат».

III. Перевірка правильності суми амортизаційних відрахувань (рядок 07).

Значення рядку 07 – це сума значень таблиці № 2 додатку К1/1 та значень таблиці № 1 додатку К1/2.

IV. Перевірка правильності обчислення об'єкту оподаткування (рядок 08).

Значення рядку 08 визначається за формулою:

± рядок 03 «Скоригований валовий дохід» ± рядок 06 «Скориговані валові витрати» – рядок 07 «Сума амортизаційних відрахувань».

Якщо в річній Декларації платник податку має від'ємне значення об'єкта оподаткування (з урахуванням суми амортизаційних відрахувань), то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового періоду (рядок 04.9), як того вимагає ст.6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього року у складі валових витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

V. Перевірка правильності обчислення прибутку, звільненого від оподаткування (ряд. 10, додаток К 5).

У даному рядку платники податків, керуючись п.7.12, п.7.13, п.7.19, п.7.20, п.18.1, ст.19 та п 22.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», наростаючим підсумком з початку року відображують прибуток, звільнений від оподаткування. Підставою для запису даних служить Додаток К5 до Декларації, що складають за підсумками звітного податкового періоду, включаючи календарний рік. Якщо підприємство не займається діяльністю, яка звільнена від оподаткування, то додаток К5 не надається, а рядок 10 Декларації прокреслюється.

В разі звільнення прибутку від певного виду діяльності, очевидно, що всі складові, які беруть участь в його розрахунку (валовий дохід, витрати, амортизація) відображаються у рядках 03,06,07 Декларації у загальному порядку. Найголовніше, що потрібно запам'ятати таким підприємствам: без окремого обліку звільненого від оподаткування прибутку скласти Додаток 5 навряд чи вдасться.

Доходи від такої діяльності обліковують на рахунках по кредиту 70, 71, 72, 73, 74.

VI. Перевірка правильності обчислення прибутку, що підлягає оподаткуванню (рядок 11).

Значення рядку 11 визначається за формулою: рядок 08 «Об'єкт оподаткування» «-» рядок 09 «Балансові збитки, не компенсовані прибутками до 01.01.2003р.» «-» рядок 10 «Прибуток, звільнений від оподаткування».

VII. Перевірка правильності обчислення нарахованої суми податку (рядок 12).

Його значення є сумою рядків 12.1 та 12.2 і може бути тільки позитивним.

VIII. Перевірка правильності зменшення нарахованої суми податку.

Рядок 13 Декларації дорівнює сумі рядків з 13.1 до 13.6 «+»р.13.7.1 Таблиці 1 Додатка К6.

Платник податку має право зменшити суму нарахованого податку на прибуток на:

- ◆ суму авансового внеску, попередньо сплаченого на про-тязі звітного періоду у зв'язку з нарахуванням дивідендів(прирівняних до них платежів);
- ◆ вартість торгових патентів, придбаних згідно Закону Ук-раїни «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності»;
- ◆ суму податку, нарахованого за місцезнаходженням його філії (у разі сплати консолідованого податку);
- ◆ податок, сплачений від прибутку (крім пасивного) отри-маного за кордоном;
- ◆ податок, сплачений з пасивного прибутку за кордоном, у разі наявності міжнародного договору.

Для розрахунку значення цього рядка передбачений дода-ток К6.

IX. Перевірка правильності визначення суми податку до сплати.

Показник даного рядка визначається розрахунково, шляхом зменшення податкових зобов'язань звітного періоду розрахо-ваних наростаючим підсумком з початку року, на суму нарахо-ваного податку за попередній податковий період поточного року і на суму надміру сплаченого податку минулих податко-вих періодів (ряд. 17 = р.14«-»р.15«-»р.16).

5.2. Особливості методики проведення документальної перевірки податку на прибуток підприємств

Згідно з ст.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» під об'єктом оподаткування потрібно розуміти прибуток, визначений шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань.

Під валовими доходами потрібно розуміти загальну суму доходів від всіх видів діяльності, отриманих або нарахованих протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, так і за її межами.

Отже, сума отриманих доходів – це не що інше, як надходження грошових коштів на розрахунковий рахунок або в касу підприємства та вартість отриманих як компенсація вартості товарів (робіт, послуг) – при здійсненні товарообмінних операцій. У бухгалтерському обліку дані господарські операції відображаються записами в регістрах бухгалтерського обліку по дебету рахунків обліку грошових коштів (30, 31) і кредиту рахунків поточних зобов'язань (681) або доходів (70).

Сума нарахованих доходів повинна відповідати вартості відвантаженої продукції, товарів, виконаних робіт та наданих послуг.

Валові витрати представляють суму будь-яких витрат в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі, здійсненій як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються або виготовляються підприємством для їх подальшого використання в своїй господарській діяльності. Іншими словами, валові витрати – це сума будь-яких витрат, сплачених або нарахованих в звітному періоді, які пов'язані з господарською діяльністю підприємства.

До валових витрат звітного періоду відносяться витрати, пов'язані з оплатою ТМЦ, робіт або послуг, які необхідні для господарської діяльності підприємства. У регістрах бухгалтерського обліку зазначені господарські операції відображаються записами по дебету рахунків обліку розрахунків (37), рахунків

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

обліку витрат діяльності (91, 92, 93, 94, 95, 97, 99) і кредиту рахунків обліку грошових коштів (30, 31, 33). До валових витрат відносяться і нараховані витрати звітного періоду, тобто ті витрати, які відносяться на витрати виробництва (обігу), які отримані і по яких ще не здійснені розрахунки. У бухгалтерському обліку такі валові витрати враховуються:

- ♦ при отриманні і оприбуткуванні ТМЦ: по дебету рахунків обліку ТМЦ (20, 22, 28) і кредиту рахунків обліку розрахунків (63, 68);
- ♦ при отриманні робіт, послуг: по дебету рахунків обліку витрат діяльності (23, 91, 92, 93, 94, 95, 97, 98) і кредиту рахунків обліку розрахунків (63, 68).

Для того, щоб підприємства штучно не збільшували валові витрати, п. 5.9. ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та Порядку ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, що підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів), матеріалів, сировини (палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві і залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметів на складах), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 11.06.1998р. № 124, передбачено ведення обліку приросту або убутку балансової вартості купованих товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів, напівфабрикатів на складах, в незавершеному виробництві і залишках готової продукції.

Суть такого обліку полягає в порівнянні балансової вартості ТМЦ, які обліковуються в бухгалтерському обліку на рахунках 20, 22, 28 на початок звітного періоду і залишків ТМЦ на кінець звітного періоду. Це стосується і підприємств, на балансі яких в залишках на початок і кінець звітного періоду рахується готова продукція на складах (сальдо по дебету рахунку 26), незавершене виробництво (сальдо по дебету рахунку 23), напівфабрикати (сальдо по дебету рахунку 25).

Облік приросту (убутку) здійснюється в частині сировини і матеріалів, розмір вартості яких визначається розрахунковим шляхом. Дані про балансову вартість матеріалів, сировини (в

тому числі і в готовій продукції, незавершеному виробництві, напівфабрикатах) беруться з відомостей обліку руху ТМЦ, тобто з даних бухгалтерського обліку.

У випадку якщо балансова вартість товарних запасів на кінець звітного періоду перевищує їх балансову вартість на початок того ж періоду, то різниця, що виникла при порівнянні цих двох величин, виключається з суми валових витрат того ж звітного періоду. І навпаки, у разі перевищення вартості товару на початок звітного періоду в порівнянні з кінцем звітного періоду, різниця, що виникла внаслідок порівняння, додається до суми валових витрат звітного періоду.

Податковий облік не передбачає правила подвійного запису, а також ведення обліку по рахунках бухгалтерського обліку, а тільки відображає валові доходи і валові витрати в звітному періоді. Однак не можна розділити повністю ці два обліки, оскільки частина даних податкового обліку береться з даних реєстрів бухгалтерського обліку. Так, сума надходжень оплати за ТМЦ, роботи, послуги береться за даними відомостей до журналів-ордерів №1 і №2, вартості відвантаженої продукції з відомості № 16 до журналу-ордера №11, оплати і отримання ТМЦ з журналу-ордеру №6 та ін. Податковий облік ведеться розрахунковим шляхом, без занесення в реєстри бухгалтерського обліку.

Перш ніж приступити до контролю за веденням податкового обліку, потрібно визначити, в який момент виникають валові доходи і валові витрати.

Датою збільшення (виникнення) валових доходів згідно п.11.2 ст. 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» є дата однієї з подій, що відбулася раніше: або дата зарахування на розрахунковий рахунок платника податку коштів від покупців, замовників за товари (роботи, послуги), або дата відвантаження товарів, фактичного надання послуг, виконання робіт.

Датою збільшення (виникнення) валових витрат валових витрат вважається дата виникнення першої події: або дата списання грошових коштів з розрахункового рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), або дата оприбутку-

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

вання платником податку товарів, а для робіт (послуг) дата фактичного отримання результатів робіт, послуг.

Визначення моменту виникнення валових доходів і валових витрат, а також податковий облік повинен бути побудований по схемі:

- ◆ облік події, що спричинила виникнення валових доходів і валових витрат;
- ◆ облік завершальної другої події з метою уникнення подвійного включення однієї і тієї ж суми до складу вже сформованих валових доходів і валових витрат.

У зв'язку з цією умовою ведення податкового обліку є аналітичний облік операцій, пов'язаних з виникненням валових доходів і валових витрат, з повною їх розшифровкою (вказується перша подія на дату здійснення господарської операції, номер і дата документа, на основі якого зроблені записи в книгах; найменування контрагента (покупця (замовника) або постачальника (виконавця) фізичної або юридичної особи, взаємовідносини з яким привели до виникнення валових доходів або валових витрат; сума (вартість) господарської операції; сума, що включається в склад валових доходів або валових витрат; сума податку на додану вартість). Маючи дані аналітичного обліку, можна з упевненістю віднести ті або інші господарські операції до першої події включенню в склад валових доходів і валових витрат, або до другої, завершальної події в погашення заборгованості.

Особливу увагу слід приділяти документам, на підставі яких було здійснено записи в книгах.

Тільки при наявності відповідних підтверджуючих документів можна відображати виникнення валових доходів і валових витрат.

При здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій метою ведення відомостей обліку валових доходів і валових витрат є облік виникнення валових доходів і валових витрат, а також відображення другої, завершальної події по кожній господарській операції.

У зв'язку з цим у відомостях валових доходів і валових витрат повинна робитися розшифровка другої події, яка вклю-

чає: дату здійснення, документ, на підставі якого зроблений запис у відповідних книгах; опис господарської операції; вартість господарської операції, яка не включається в склад валових доходів або валових витрат, а списується в погашення заборгованості. Сума, віднесена в погашення боргу, а також сума заборгованості на початок звітної періоду вказується без ПДВ.

Сума ПДВ у відомостях обліку валових доходів і валових витрат може наводитись довідково. При здійсненні першої події вона повинна відповідати сумам, відображеним в регістрах бухгалтерського обліку: для обліку валових доходів відображеним по кредиту рахунку 641 субрахунок «Розрахунки з бюджетом» і кредиту рахунку 643 «Податкове зобов'язання по ПДВ», для обліку валових витрат відображеним по дебету рахунків 641 субрахунок «Розрахунки з бюджетом по ПДВ» і 644 «Податковий кредит по ПДВ».

У відомостях обліку валових доходів і валових витрат можуть здійснюватись коригувальні записи на підставі бухгалтерських довідок. Сума зменшення валових доходів або валових витрат відображається в графі «Сума, що включається в валові доходи» або для валових витрат «Сума, що включається в валових витрат» зі знаком мінус або методом червоного сторно.

При проведенні документальної перевірки платників податків здійснюється співставлення та оцінка розбіжностей валових доходів і валових витрат.

В процесі співставлення даних бухгалтерського та податкового обліку, стосовно доходів від продажу продукції підприємством доцільно використовувати оборотні відомості по рахунку 70 «Доходи від реалізації», калькуляції, журнал – ордер № 11 та відомість № 16 по обліку руху та реалізації готової продукції, а також даних про надходження коштів на рахунки підприємства (журнал-ордер № 2 і 2-а), в касу (журнал-ордер № 1) і відомості про надходження товарно-матеріальних цінностей у рамках бартерних операцій (журнал-ордер № 6).

Розбіжності між даними бухгалтерського і податкового обліку доходів від реалізації можуть виникнути на наступних підставах, на які слід звернути особливу увагу:

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

- ◆ перевірка правильності визначення валового доходу має бути здійснена на підставі даних бухгалтерського обліку;
- ◆ включення до складу валових доходів отриманих авансів, відображених в бухгалтерському обліку по дебету рахунків обліку грошових коштів в кореспонденції з рахунком 68 «Розрахунки по авансах отриманих» (відомості № 7,8);
- ◆ включення до складу валових доходів вартості ТМЦ, отриманих у рамках бартерних операцій та відображених по дебету рахунків обліку запасів і по кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», (журнал-ордер №6);
- ◆ на виплати робітникам заробітної плати натуроплатою, рахунок 66 «Розрахунки по оплаті праці».

До бартеру крім прямого товарообміну, слід відносити досить широке коло взаєморозрахунків, які не передбачають руху грошових коштів, а саме:

- ◆ перепоступка (перевід) боргу, в результаті якої погашається заборгованість перед постачальником;
- ◆ передача постачальнику в обмін на товари векселів або інших цінних паперів;
- ◆ проведення різного роду взаємозаліків, які передбачають повне або часткове погашення заборгованості по конкретних товарообмінних операціях;
- ◆ погашення взаємної заборгованості суб'єктів бартеру будь – якою третьою стороною;
- ◆ операції з давальницькими схемами.

Співставлення та оцінка розбіжностей валових доходів та доходів отриманих від позареалізаційних операцій.

Відповідно пп.4.1.6 п.4.1 ст.4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» до складу валових доходів від позареалізаційних операцій включаються доходи у вигляді вартості товарів, (робіт, послуг), безкоштовно наданих платнику податку в звітному (податковому) періоді.

В бухгалтерському обліку такі операції відображаються бухгалтерськими записами по дебету балансових рахунків 20 «Ви-

робничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари» і кредиту 745 «Дохід від безкоштовно отриманих товарів».

Разом з тим, вартість безкоштовно отриманих коштів і товарів, відображених проводками по дебету рахунків 20, 22, 28, 30, 31 і по кредиту рахунку 745 має бути включена до складу валових доходів з метою оподаткування.

Аналогічно визначається повнота віднесення до складу валових доходів вартості безкоштовно отриманих основних фондів, для чого проводиться аналіз журналу – ордеру № 13 по дебету рахунків 10, 11 та журналу – ордеру № 12 по кредиту рахунку 424.

В ході проведення документальної перевірки підприємства необхідно здійснювати співставлення вартості реалізованої продукції та валових витрат.

Перевіркою правильності визначення валових витрат слід користуватися даними книги придбання товарів (робіт, послуг) та первинними документами.

Співставляючи дані податкового та бухгалтерського обліку, необхідно звертати увагу на випадки віднесення до валових витрат вартості оприбуткованих по бухгалтерському обліку товарів за які здійснено оплату в попередніх податкових (звітних) періодах або передплату за придбані товари.

Для цього необхідно використовувати відомості про рух коштів по розрахунковому та інших банківських рахунках і по касі на підставі журналу – ордеру №1,2,4, здійснити аналіз заборгованості постачальникам, яка обліковується у журналі – ордері № 6 по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» та відомість № 8 по кредиту рахунку 68 «Розрахунки по іншим операціям».

Крім того, аналіз оборотів по рахунках 63 і 68 дає можливість виявлення безпідставного віднесення на валові витрати вартості ТМЦ, отриманих по не збалансованому бартеру (кредиторська заборгованість).

Згідно п.5.9 ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» необхідно звернути увагу на правильність розра-

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

хунку суми приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, що підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів), матеріалів, сировини (палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметів на складах) при цьому необхідно аналізувати рух матеріальних коштів та товарів по рахунках 20 «Запаси», 28 «Товари», 22 «МШП».

При цьому слід керуватися «Порядком ведення платником податку обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, що підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів), матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметів на складах)», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 11.06.1998р. № 124.

Необхідно звернути увагу на те, що з прийняттям зазначеного Порядку, у разі переоцінки ТМЦ сума уцінки додається, а сума уцінки віднімається та відображається у відомості, складеній за додатками до цього Порядку.

Для проведення уцінки виробничих запасів і товарів на 1 число кожного місяця проводиться інвентаризація їх наявності, передбачена Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, документів і розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994р. № 69 у редакції наказу Міністерства фінансів України від 05.12.1997р. № 268, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 18.12.1997р. за № 601/2405.

При перевірці формування балансової вартості запасів слід керуватися п. 4.9 Порядку складання декларації про прибуток підприємств, затвердженого Наказом ДПА України від 08.07.97р. № 214 зі змінами та доповненнями.

Крім того, необхідно перевірити повноту оприбуткування на складах товарно-матеріальних цінностей, які мають бути відображені на картках та у звітах матеріально-відповідальних осіб, що віднесені до складу валових витрат з перевіркою їх послідуючого використання.

Згідно пп. 5.4.9 п.5.4. ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у податковому обліку до складу валових витрат включаються витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури, які знаходились на балансі та утримувались за рахунок такого платника податку на момент вступу в дію Закону (крім капітальних витрат, які підлягають амортизації).

У бухгалтерському обліку витрати на утримання соціальної сфери враховуються на балансовому рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

У випадках, коли в обліку підприємства обраховується дебіторська заборгованість в іноземній валюті за відвантажені товари (виконані роботи, послуги), дані рядку 29.10 додатку 3 до Декларації про прибуток підприємства необхідно порівняти з даними обігу по кредиту рахунку 36 в кореспонденції з рахунком 945.

5.3. Перевірка правильності нарахування амортизації

В П(С)БО № 7 «Основні засоби» визначені основні положення бухгалтерського обліку основних засобів та методи нарахування амортизації, які корінним чином відрізняються від методів обліку основних засобів та нарахування амортизації, визначених ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Навіть якщо платником податку прийнято рішення про застосування в бухгалтерському обліку норм та методів нарахування амортизації передбачених податковим законодавством будуть розбіжності між сумами нарахованої амортизації в податковому і бухгалтерському обліку.

Відмінності виникають в частині віднесення витрат, а саме:

- ♦ модернізація, реконструкція, добудова основних засобів, що приводить до збільшення економічної корисності в бухгалтерському обліку в повній сумі відноситься на збільшення первісної вартості основних засобів, а в податковому обліку лише в сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості;

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

- ◆ залишкова вартість ліквідованих основних засобів в бухгалтерському обліку відноситься на інші витрати, а в податковому обліку згідно з п.8.4.6 ст.8 Закону продовжують амортизуватися (за винятком основних засобів 1 групи);
- ◆ нарахування амортизації в бухгалтерському обліку проводиться щомісячно, а в податковому – щоквартально.

Для визначення суми амортизаційних відрахувань за звітний період необхідно проаналізувати номенклатуру основних засобів по кожній групі, перевірити відомості нарахування амортизації згідно податкового законодавства.

В податковому обліку основні фонди підлягають розподілу за такими групами:

- ◆ група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування) вартість капітального поліпшення землі;
- ◆ група 2 – автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;
- ◆ група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1 і 4;
- ◆ група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друкування інформації, інші інформаційні системи, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Амортизації підлягають витрати на:

- ◆ придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання;
- ◆ самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;

- ♦ проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;
- ♦ капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме: осушення, збагачення та інше подібне капітальне поліпшення земель.

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податку на:

- ♦ придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшої реалізації іншим платникам податку чи їх використання у виробництві (будівництві, спорудженні) інших основних фондів, призначених для подальшої реалізації іншим платникам податку;
- ♦ утримання основних фондів, що знаходяться на консервації.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- ♦ витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;
- ♦ витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;
- ♦ витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів;
- ♦ витрати на придбання, ремонт, реконструкцію та модернізацію або інше поліпшення не виробничих фондів.

Згідно п.8.3.3. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» платники податку всіх форм власності мають право застосовувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів та нематеріальних активів на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [I(a-1) - 10]:100,$$

де: $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не здійснюється.

При перевірці балансової вартості основних фондів треба звернути увагу також на основі засоби передані та одержані в лізинг (оренду).

Для перевірки операцій з лізингу (оренди) необхідно визначити тип лізингу (оренди), умови та строк надання в лізинг (оренду) основних засобів. При цьому мати на увазі, що балансова вартість відповідної групи не зменшується на вартість основних фондів, які передаються платником податку в оперативний лізинг (оренду).

При наданні платником податку основних засобів в фінансовий лізинг (оренду) в порядку, передбаченому для продажу основних фондів, балансова вартість відповідної групи основних фондів зменшується на вартість таких основних фондів. При цьому лізингоодержувач (орендатор) збільшує балансову вартість відповідної групи основних фондів в порядку, передбаченому для придбання основних засобів.

Першим етапом перевірки розрахунку амортизаційних відрахувань в податковому обліку є перевірка балансової вартості основних засобів на початок розрахункового кварталу.

Балансова вартість кожної групи основних фондів на початок розрахункового кварталу дорівнює балансовій вартості відповідних груп на кінець попереднього податкового періоду.

Балансова вартість групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1 на початок розрахункового кварталу визначається за формулою:

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1),$$

де: $B(a)$ – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу;

$B(a-1)$ – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому;

$П(a-1)$ – сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій,

модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

В(а-1) – сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

А(а-1) – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому;

Балансову вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передує розрахунковому (показник Б(а-1)) порівнюється з даними декларації за попередній період.

Для визначення показників П(а-1) та В(а-1) треба користуватися положеннями п.8.4 – 8.8 ст.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», в якому визначений порядок збільшення та зменшення балансової вартості груп основних фондів.

В бухгалтерському обліку балансову вартість кожної групи основних засобів визначають: Д-т 10 та К-т 13.

Для виконання попереднього аналізу по розрахунку амортизаційних відрахувань в бухгалтерському обліку використовують фінансову звітність:

1-й квартал – Ф-1: р.030 гр.3

2-й квартал – Ф-1: р.030 гр.4 за 1-й квартал

3-й квартал – Ф-1: р.030 гр.4 за 2-й квартал

4-й квартал – Ф-1: р.030 гр.4 за 3-й квартал

Згідно п.8.6 ст.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» норми амортизації встановлюються в відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал):

- ◆ група 1 – 2 відсотки;
- ◆ група 2 – 10 відсотків;
- ◆ група 3 – 6 відсотків;
- ◆ група 4 – 15 відсотків.

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

Згідно з п.15 розділу II Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» ці норми амортизації 1,2,3 груп застосовують з 1 січня 2004 року.

До основних фондів групи 4 включаються відповідні основні фонди, придбані (виготовлені) платником податку після набрання чинності Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 349 від 24.12.02 р.

В 2003 р. для 1,2,3 груп діють норми, визначені п.8.6. ст.8 в редакції Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 283 від 22.05.97 року:

- ◆ група 1 – 1,25 відсотків;
- ◆ група 2 – 6,25 відсотків;
- ◆ група 3 – 3,75 відсотків.

Нарахування амортизації в бухгалтерському обліку відображається кореспонденцією рахунків Д-т 83 К-т 13 (при використанні рахунків 8 класу); Д-т 91,92,93 К-т 13 (при використанні рахунків 9 класу).

Для перевірки повноти відображення нарахованої суми амортизації в бухгалтерському обліку використовують наступні регістри:

- ◆ при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій: картка рахунку Д-т 83 К-т 13 (при використанні рахунків 8 класу), Д-т 91, 92, 93 К-т 13 (при використанні рахунків 9 класу);
- ◆ при журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій: журнал – ордер № 4, розділ I.

При перевірці треба звернути увагу на те, що амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 проводиться до досягнення балансової вартості такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до валових витрат по результатах відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля.

Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 проводиться до досягнення балансової вартості групи нульового значення.

Щодо нематеріальних активів, то згідно з п.8.3.9 ст.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» для них застосовується лінійний метод нарахування амортизації, по якому кожен окремий вид нематеріальних активів амортизується окремими частками виходячи з його первинної вартості з урахуванням індексації згідно п.п.8.3.3 статті 8 протягом строку, який визначається платником податку самостійно, виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації.

Амортизаційні відрахування здійснюються до досягнення залишкової вартості нематеріального активу нульового значення.

Запитання для перевірки знань

1. Розкрийте методику здійснення камеральної перевірки декларації з податку на прибуток підприємств.
2. Які документи використовуються при перевірці валових доходів та валових витрат підприємства?
3. Як проводиться документальна перевірка правильності нарахування валових доходів та валових витрат підприємства?
4. Назвіть основні етапи перевірки правильності нарахування амортизаційних відрахувань.

Тестові завдання

1. Основною діяльністю платника податку на прибуток виступає:
 - а) діяльність платника податку протягом календарного року;
 - б) діяльність платника податку, що є регулярною протягом звітного періоду;
 - в) діяльність платника податку, що є постійною і регулярною протягом календарного року, на який припадає звітний період;
 - г) діяльність платника податку, що є постійною і регулярною протягом бюджетного року, на який припадає звітний період.

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

2. Ким встановлюються додаткові обмеження щодо віднесення витрат до складу валових витрат платника податку:

- а) керівником підприємства;
- б) Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств»
- в) зборами акціонерів;
- г) стандартами бухгалтерського обліку.

3. Терміни подачі Декларації про прибуток підприємства:

- а) щоквартально до 20 числа;
- б) щоквартально не пізніше 20 числа;
- в) щоквартально протягом 40 днів після закінчення кварталу;
- г) щомісячно до 20 числа.

4. Добровільно перерахування неприбутковим організаціям включаються до складу валових витрат у розмірі:

- а) у повному обсязі;
- б) не менше 2% та не більше 5% оподаткованого прибутку попереднього звітного року;
- в) не більше 4% оподаткованого прибутку платника податків за попередній звітний податковий квартал;
- г) не більше 2% фонду оплати праці звітного періоду (кварталу).

5. Витрати на професійну підготовку й перепідготовку кадрів включаються до складу валових витрат у розмірі:

- а) у повному обсязі;
- б) не менше 2% та не більше 5% оподаткованого прибутку попереднього звітного року;
- в) не більше 2% оподаткованого прибутку платника податків за попередній звітний податковий квартал;
- г) не більше 2% фонду оплати праці звітного періоду (кварталу).

6. Витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання й поширення подарунків у рекламних цілях включаються до складу валових витрат у розмірі:

- а) у повному обсязі;
- б) не менше 2% та не більше 5% оподаткованого прибутку попереднього звітного року;
- в) не більше 2% оподаткованого прибутку платника податків за попередній звітний податковий квартал;
- г) не більше 2% фонду оплати праці звітного періоду (кварталу).

7. Ремонт, реконструкція, модернізація та інші поліпшення основних фондів включаються до складу валових витрат у розмірі:

- а) у повному обсязі;
- б) не більше 10% сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року;
- в) не більше 4% оподаткованого прибутку платника податків за попередній звітний податковий квартал;
- г) не більше 2% фонду оплати праці звітного періоду (кварталу).

8. У випадку купівлі іноземної валюти за гривні у платника податків:

- а) збільшуються валові витрати;
- б) збільшуються валові доходи;
- в) валові доходи не зміняться;
- г) валові витрати не зміняться.

9. Балансова вартість матеріальних запасів на початок звітного кварталу – 23,0 тис. грн., на кінець звітного кварталу – 28,0 тис. грн. відображення в податковому обліку:

- а) валові доходи збільшаться на 5,0 тис. грн.;
- б) валові витрати збільшаться на 5,0 тис. грн.;
- в) валові доходи зменшаться на 5,0 тис. грн.;
- г) валові витрати зменшаться на 5,0 тис. грн.

Тема 5. Податковий аудит розрахунків щодо податку на прибуток підприємств

10. Підприємством зроблені витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів у сумі 1200,0 грн. з урахуванням ПДВ. Відображення в податковому обліку:

- а) валові витрати – 1200,0 грн.; податковий кредит – 0;
- б) валові витрати – 1000,0 грн.; податковий кредит – 200;
- в) валові витрати – 600,0 грн.; податковий кредит – 0;
- г) валові витрати – 500,0 грн.; податковий кредит – 100.

11. Акціонерне товариство здійснило повторну емісію акцій. Сума отриманого емісійного доходу склала 100,0 тис. грн., відображення в податковому обліку:

- а) валові доходи – 100,0 тис. грн.; податкові зобов'язання – 20,0 тис. грн.;
- б) валові витрати – 100,0 тис. грн.; податкові зобов'язання – 20,0 тис. грн.;
- в) не виникають ні податкові зобов'язання, а ні податковий кредит;
- г) валові витрати – 100,0 тис. грн.; податковий кредит – 20,0 тис. грн.

12. В січні придбано торговий патент терміном дії січень-червень звітного року вартістю 1200,0 грн. Відображення в податковому обліку:

- а) у валові витрати включається 600,0 грн.;
- б) у валові витрати включається 1200,0 грн.;
- в) на 600,0 грн. будуть зменшені податкові зобов'язання з податку на прибуток у звітному кварталі;
- г) на 1200,0 грн. будуть зменшені податкові зобов'язання з податку на прибуток у звітному кварталі.

13. Перерахована передоплата за товари, вартість яких включається до складу валових витрат на суму 24,0 тис. грн. Відображення в податковому обліку:

- а) валові витрати – 20,0 тис. грн.; податкове зобов'язання – 4,0 тис. грн.;

- б) валові витрати – 20,0 тис. грн.; податковий кредит – 4,0 тис. грн.;
- в) валові витрати – 24,0 тис. грн.; податкові зобов'язання – 4,8 тис. грн.;
- г) валові доходи – 24,0 тис. грн.; податковий кредит – 4,8 тис. грн.

14. Оприбутковані товари, отримані в рамках бартерного контракту, на суму 10,0 тис. грн. розрахунки у звітному періоді не проводилися. Відображення в податковому обліку:

- а) валові витрати – 10,0 тис. грн.; податкове зобов'язання – 2,0 тис. грн.;
- б) валові витрати – 10,0 тис. грн.; податковий кредит – 2,0 тис. грн.;
- в) валові витрати – 10,0 тис. грн.; податкові зобов'язання – 2,0 тис. грн.;
- г) валові доходи – 10,0 тис. грн.; податковий кредит – 4,8 тис. грн.

15. До складу валових витрат включають:

- а) сплату ПДВ, включеного в ціну товарів, що здобуваються платником податків для виробничого чи невиробничого використання;
- б) сплату податку на доходи фізичних осіб, що відраховуються за рахунок сум виплат таких доходів;
- в) суми збитків платників податків, понесених у зв'язку з продажем товарів чи їх обміном за цінами, нижчими за звичайні, пов'язаним із таким платником податків особам;
- г) суми витрат, не віднесені до складу валових витрат минулих звітних податкових періодів, і виявлені у звітному податковому періоді.

Навчальні завдання

Опишіть схеми ухилення від оподаткування, визначивши суми податків на які платник ухилився (див. Додаток Г- Ж).

ТЕМА 6

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

6.1. Документальна перевірка достовірності об'єкта оподаткування

У процесі перевірки обліку праці і заробітної плати на підприємствах звертається увага на такі основні питання:

- ◆ наявність фактичної чисельності працюючих на підприємстві, у тому числі інвалідів, чи наявні трудові книжки тимчасово працюючих інвалідів;
- ◆ чи були випадки нарахувань і видачі заробітної плати по договорах підряду;
- ◆ правомірність системи оплати праці;
- ◆ правильність нарахування й віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) в аналітичному розрізі (замовлення, договір, кошторис і т.д.);
- ◆ правомірність виплати премій і матеріальної допомоги працівникам підприємства й віднесення їх на результати господарської діяльності;
- ◆ правильність утримань податку з нарахованої заробітної плати, своєчасність утримань і перерахувань до бюджету;
- ◆ визначення правильності обчислення загальної суми заробітної плати, що має пільгове оподаткування;
- ◆ визначення того, чи всі суми, раніше нараховані у вигляді адміністративних штрафів, накладених податковими інспекціями, утримані з винних осіб;
- ◆ наявність нереальної заборгованості щодо заробітної плати і підзвітних сум, що є прихованою видачею готівки, неоподаткованої податком з доходів фізичних осіб;

- ◆ правильність нарахувань сум на соціальне страхування й у Пенсійний фонд і відповідно віднесення їх на собівартість продукції (робіт, послуг);
- ◆ перевитрата фонду оплати праці порівняно з розрахунковою сумою;
- ◆ правомірність натуральної оплати праці;
- ◆ віднесення нарахованої заробітної плати й нарахувань на валові витрати;
- ◆ правомірність оплати праці в іноземній валюті;
- ◆ відповідність нарахованої заробітної плати регістрам обліку;
- ◆ відповідність нарахованої заробітної плати наданій звітності;
- ◆ правильність нарахування резерву на оплату відпусток.

Перевірка починається з ознайомлення з існуючою системою обліку праці і заробітної плати та вивченням техніко-економічних показників, що відбиваються у звітності і регістрах обліку.

Спочатку суб'єкт, що проводить перевірку, перевіряє чисельність працівників підприємства і правильність її відображення у звітності. Нормативним документом, яким регулюється статистична чисельність працюючих і відпрацьованого часу, є «Інструкція зі статистики кількості працівників», затверджена наказом Міністерства статистики України №286 від 28.09.2005 р.

При перевірці правильності обліку відпрацьованого робочого часу суб'єкт, що проводить перевірку, звертає увагу на правильність оформлення табеля обліку часу, уточнює, чи враховувалися невиходи й запізнення на роботу, перевіряє правильність підрахунків відпрацьованого часу. Відповідно до листа Міністерства праці і соціальної політики України від 05.02.1998 р. №21-466 і відповідно до Кодексу законів про працю України тривалість робочого дня при шестиденному робочому тижні не може перевищувати 7 годин у звичайні дні і 5 годин перед вихідними днями. Нормальна тривалість робочого часу працівників не може перевищувати 40 годин на тиждень.

Одним з основних питань перевірки є питання правильності розрахунку оплати праці й віднесення її на валові витрати підприємства.

При перевірці оплати, нарахованої працівникам за встановленими окладами, увага звертається на час, фактично відпрацьований цим працівником, і відповідність отриманих сум його окладу за штатним розкладом чи за відповідним наказом по підприємству. Необхідно перевірити первинні документи (наряд на оплату праці, маршрутні листи й інші первинні документи по обліку виробітки робітників) щодо правильності проведення розрахунків, повноти й правильності визначення сум за виконану роботу, правильності розрахунку бригадних нарядів. Суб'єкт, що проводить перевірку, повинен переконатися в правомірності нарахованої заробітної плати шляхом звірення обсягів виконаних робіт, зробленої продукції, наданих послуг.

За необхідності за участю фахівців частково перевіряються виконані роботи. При виявленні забракованих робіт перевіряється правильність їх оплати. Варто пам'ятати, що повний брак з вини працівника оплаті не підлягає, а місячна заробітна плата працівника при виявленні браку не за його провину не повинна бути нижче двох третин тарифної ставки встановленого окладу чи розряду.

Особлива увага приділяється додатковій оплаті праці. При цьому досліджуються питання правомірності виплат відповідно до чинного законодавства, а також правильність нарахування виплат і їх віднесення на відповідні рахунки бухгалтерського обліку.

При перевірці виплат премій працівникам необхідно спиратися на нормативи підприємства, де повинні бути затверджені порядок преміювання працівників і джерело їхнього покриття. Особливу увагу варто приділити законності й правильності виплат премій керівникам підприємства.

Оплата праці працівників на підприємстві не повинна бути нижче встановленого мінімуму заробітної плати. При аналізі виплат, що базуються на мінімальному розмірі заробітної плати, необхідно перевірити їх відповідність установленим розмірам мінімальної заробітної плати.

При перевірці виплат заробітної плати за трудовими угодами, укладеними із приватними особами, необхідно проконтролювати обсяг виконаних робіт, розцінок і сум, виплачених по закінченні робіт. При цьому особлива увага приділяється оформлювальній частині умов договору, наявності в ньому даних про виконавця, перевіряється, чи у строк виконані роботи, чи відповідає обсяг робіт, зазначений у договорі, обсягу робіт, зазначеному в акті приймання робіт, чи правильно і повно здійснені виплати за роботи.

6.2. Контроль за правильністю здійснених утримань

Після проведення контролю за нарахуванням оплати праці перевіряється правильність здійснених утримань. Спочатку перевіряється правильність нарахування податку з доходів фізичних осіб на загальну суму оплати праці.

При дослідженні загального оподаткованого доходу, отриманого як в натуральній, так і грошовій формі, перевіряється повнота оподаткування доходу й правильність застосування ставки податку. Якщо є пільгове оподаткування, то слід з'ясувати, на підставі яких документів воно було зроблено, чи правомірні зроблені розрахунки. Особлива увага приділяється питанням повноти включення в оподатковуваний дохід сум виплат, установлених Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 10. 05.2003 р. зі змінами та доповненнями.

Підприємства усіх форм власності по закінченні кожного місяця, але не пізніше терміну одержання в установах банків коштів на виплату належних громадянам сум, зобов'язані перераховувати до бюджету суми нарахованого й утриманого податку з доходів за попередній місяць. При перевірці звіряються дані платіжного доручення на перерахування до бюджету утриманих сум податку з доходів фізичних осіб з фактично нарахованими сумами податку.

Також важливо перевірити відповідність підсумків розрахункових і платіжних відомостей про заробітну плату, а також

відповідність їм сум за сальдо рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» на кінець кожного місяця. Перевірці підлягають і обороти з рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці», де за дебетом відображаються утримані чи виплачені суми, а за кредитом – нараховані суми.

6.3. Контроль за повнотою й своєчасністю перерахування в бюджет утриманих податків

З метою контролю за своєчасним і повним перерахуванням в бюджет податку з доходів фізичних осіб використовують записи по особових рахунках ф. 15, що ведуться в бухгалтерії податкової інспекції, а при перевірках на підприємствах порівнюють їх з даними бухгалтерського обліку підприємств (записи за рахунком 641 «Розрахунки з податків» про перераховані до бюджету суми податку) та платіжними документами. При виявленні розбіжностей щодо перерахованих до бюджету сум податку між даними податкової інспекції й бухгалтерії підприємства слід порівняти ці документи з даними платіжних повідомлень на сплату податку, що знаходяться в установах банку.

Для визначення загальної суми нарахованого податку з доходів слід порівняти записи бухгалтерського обліку підприємства про нараховані суми податку (за кредитом рахунку 641 «Розрахунки з податків») із підсумками сум податку, утриманих з усіх відомостей на виплату заробітної плати.

Щодо визначення заборгованості по податку з доходів фізичних осіб, утриманому, але не перерахованому підприємством до бюджету, слід мати на увазі, що за кредитом рахунку 641 показується вся сума утриманих податків за поточний місяць, у тому числі й податок, утриманий після встановленого строку, що буде перерахований до бюджету у наступний строк перерахування.

Крім цього, проводяться вибіркові перевірки правильності утримання податку за особовими рахунками робітників, відомостями на виплату заробітної плати й іншими документами. При встановленні істотних помилок проводяться суцільні пе-

ревірки всіх особових рахунків. Одночасно перевіряється правильність утримання податку з доходів громадян, що виконували роботи за договором підряду, і з виплат за інші роботи. Також перевіряється утримання податку з дивідендів за акціями і внаслідок розподілу прибутку (доходу) підприємств.

Працівники податкових органів зобов'язані контролювати й забезпечувати:

- ♦ своєчасне подання громадянами декларацій про доходи й ретельно перевіряти їх на підставі матеріалів, що є в податкових інспекціях, а також подання підприємствами, установами й організаціями довідок ф.№1дф, необхідних для правильного й повного оподаткування доходів платників;
- ♦ обстеження діяльності громадян, пов'язаної з одержанням доходів, у терміни, встановлені керівником податкової інспекції;
- ♦ здійснення перевірок у місцях реалізації виробів, надання послуг і виконання інших робіт.

Після закінчення перевірки складається акт перевірки з зазначенням позицій, за якими були порушені положення по оподаткуванню податком і відповідальність громадян.

6.4. Контроль у сфері оподаткування доходів громадян від підприємницької діяльності.

Контрольна робота податкових інспекцій у сфері оподаткування доходів від підприємницької діяльності полягає у реєстрації та обліку громадян, що здійснюють підприємницьку діяльність, перевірці поданих ними декларацій, обстеженні доходів від підприємницької діяльності, перевірці своєчасності й повноти сплати до бюджету нарахованих податків.

Оподаткуванням доходом громадян від підприємницької діяльності вважається сукупний чистий доход, тобто різниця між валовим доходом і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з одержанням доходу. Якщо ці витрати не можуть бути підтвержені документально, то вони вра-

ховуються податковими органами при проведенні остаточних розрахунків за нормами, визначеними законодавством. До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з одержанням доходів, належать витрати, які включаються до складу валових витрат виробництва (обігу) або підлягають амортизації згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Податок, обчислений податковими органами, сплачується в такому порядку: протягом року платники щоквартально сплачують до бюджету по 25 відсотків річної суми податку, обчисленої за доходами за попередній рік, а платники, які вперше залучаються до сплати податку, – 25 відсотків суми, обчисленої їм податковими органами за оціночним доходом на поточний рік. Для сплати авансових платежів податку встановлюються такі строки протягом року: до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада. У разі значного збільшення або зменшення протягом року доходу платника податковими органами може бути проведено перерахунок сум податку.

Суми податку, сплачені протягом року у вигляді авансових платежів, пред'явлених податковими органами, враховуються при остаточному розрахунку суми податку на підставі документального підтвердження факту такої сплати. Додатково нараховані за остаточними розрахунками суми податку підлягають сплаті не пізніше одного місяця з дня одержання повідомлення податкового органу, а над міру сплачені суми податку підлягають поверненню платнику не пізніше одного місяця після проведення остаточного розрахунку або за заявою платника зараховуються в рахунок майбутніх платежів.

Контрольна робота податкових інспекцій у сфері оподаткування доходів від підприємницької діяльності полягає у виявленні, реєстрації та обліку громадян, що здійснюють підприємницьку діяльність, перевірі поданих ними декларацій, обстеженні доходів від підприємницької діяльності з виконання робіт, виготовлення продукції, надання послуг, у перевірі своєчасності й повноти сплати до бюджету нарахованих сум податків.

Реєстрація платників здійснюється на підставі дозволу Державної адміністрації на заняття підприємницькою діяльністю.

По кожному підприємцю ведеться «Справа», де зберігаються всі необхідні документи і матеріали з питань підприємництва й оподаткування отриманих доходів, а саме: дозвіл на заняття підприємницькою діяльністю, декларації про отримані доходи, документи, Що підтверджують витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням робіт, виготовленням продукції й наданням послуг, та ін.

Щоквартально й по закінченні року в податкових інспекціях здійснюється перевірка поданих підприємцями декларацій. При перевірці звертається увага на такі питання: своєчасність подання Декларації, правильність і вичерпність заповнення всіх реквізитів, відповідність зазначених у декларації даних про зроблені витрати, що відображені в доданих на підтвердження документах. На основі поданої декларації податковим інспектором розраховується податок і виводиться сума, яку потрібно доплати до бюджету чи навпаки – повернути платникові. Аналогічно перевіряються декларації, що подаються громадянами через місяць після початку здійснення підприємницької діяльності для розрахунку очікуваного податку.

Протягом року працівники податкових інспекцій обстежують доходи від підприємницької діяльності за місцем виконання робіт, виготовлення продукції, надання послуг. Перевірці підлягає книга обліку доходів та витрат, у якій відображаються обсяги виготовленої та реалізованої продукції, середня ціна одиниці реалізованої продукція-виручка (валовий дохід) від реалізації.

Метою перевірки є встановлення правильності ведення обліку доходів і витрат, а також відповідності даних, відображених у книзі, фактичним обсягам виготовленої та реалізованої продукції, виручці від її реалізації. На основі книги обліку складається декларація про отримані доходи. У разі виявлення розбіжностей коригуються валовий дохід і сума податку.

Методика обстеження доходів має свої особливості залежно від виду підприємницької діяльності та способу реалізації продукції. Якщо виготовлена продукція реалізується через магазини торговельної мережі, то факти приймання і реалізації засвідчуються у відповідних документах, а відомості про вип-

Тема 6. Організація податкового контролю в сфері оподаткування доходів...

лачені громадяниніві доходи подаються податковій інспекції. За цими відомостями встановлюються фактичний обсяг реалізованої продукції та фактично отримані доходи. Коли ж реалізація продукції здійснюється поза межами торговельної мережі, то це ускладнює достовірне встановлення фактичної кількості реалізованої продукції та виручки від реалізації, відповідно знижується ефективність контролю.

Перевірці підлягають також документи, що підтверджують витрати, безпосередньо пов'язані з підприємницькою діяльністю. Встановлюється відповідність даних, зазначених у документах, аналогічним даним, відображеним у книзі обліку доходів та витрат.

Якщо громадянин, що займається підприємницькою діяльністю, залучає найманих працівників, то обов'язково перевіряються правильність нарахування та своєчасність сплати до бюджету податку з їхнього заробітку.

За результатами перевірки складається акт за встановленою формою.

Запитання для перевірки знань

1. На які основні питання звертається увага при перевірці обліку праці і заробітної плати?
2. Розкрийте методику проведення контролю за здійсненнями утриманнями.
3. Яким чином здійснюється перевірка за повнотою і своєчасністю перерахування в бюджет утриманих податків?
4. Розкрийте методику проведення контролю у сфері оподаткування доходів громадян від підприємницької діяльності.

Тестові завдання

1. Об'єктом справляння податку з доходів фізичних осіб резидента виступає:

- а) річний сукупний оподатковуваний дохід;
- б) загальний місячний оподатковуваний дохід;

- в) зарплата в грошовій та натуральній формах;
 - г) зарплата в грошовій формі.
2. Платниками податку з доходів фізичних осіб виступають:
- а) резиденти;
 - б) нерезиденти;
 - в) резиденти та нерезиденти;
 - г) підприємства, установи та організації.
3. Об'єктом справляння податку з доходів фізичних осіб нерезидента виступає:
- а) чистий річний оподатковуваний дохід;
 - б) загальний оподатковуваний дохід;
 - в) іноземні доходи;
 - г) іноземні доходи та доходи з джерелом їх походження з України.
4. Відмінність між об'єктом оподаткування податку з доходів фізичних осіб резидента та нерезидента на величину:
- а) чистого річного оподаткованого доходу;
 - б) податкового кредиту;
 - в) місячного оподаткованого доходу;
 - г) доходу з джерелом його походження з України.
5. До загального місячного оподаткованого доходу включається:
- а) сума державної адресної допомоги;
 - б) дохід у вигляді штрафів або пені;
 - в) аліменти, що виплачуються платнику;
 - г) дивіденди.
6. До загального місячного оподаткованого доходу не включається:
- а) доходи від надання майна в оренду;
 - б) сума страхових внесків за договором добровільного страхування;

- в) сума пенсій;
- г) дохід у вигляді процентів.

7. Загальний річний оподатковуваний дохід включає:

- а) загальні місячні оподатковувані доходи;
- б) загальні місячні оподатковувані доходи зменшені на суму збору до Пенсійного фонду та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- в) загальні місячні оподатковувані доходи та іноземні доходи;
- г) загальні місячні оподатковувані доходи та доходи з джерелом їх походження з України.

8. Чистий оподатковуваний дохід це:

- а) сума загальних місячних оподатковуваних доходів;
- б) різниця між загальним річним оподатковуваним доходом і витратами, віднесеними до податкового кредиту;
- в) сума загальних місячних оподаткованих доходів та іноземних доходів;
- г) різниця між загальним місячним оподатковуваним доходом і витратами, віднесеними до податкового кредиту.

9. Податкові агенти подають податковий розрахунок сум доходу нарахованого (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку:

- а) щомісячно 20 числа місяця наступного за звітним;
- б) щоквартально протягом 40 календарних днів, наступних за звітним кварталом;
- в) щорічно до 1 березня;
- г) щорічно до 1 квітня.

10. Право на податковий кредит мають:

- а) резиденти та нерезиденти;
- б) резиденти, які мають ідентифікаційний номер;
- в) резиденти, які мають ідентифікаційний номер та придбали товари (роботи, послуги) у фізичних і юридичних осіб – резидентів;

г) нерезиденти, які придбали товари (роботи, послуги) у фізичних і юридичних осіб – резидентів.

11. Терміни подачі до податкових органів річної декларації про віднесення витрат до податкового кредиту з податку на доходи фізичних осіб:

- а) до 1 лютого;
- б) до 15 лютого;
- в) до 1 березня;
- г) до 1 квітня.

12. Податкова соціальна пільга податку з доходів громадян в розмірі 150% мінімальної зарплати надається:

- а) чорнобильцям 3 і 4 категорії;
- б) учасникам бойових дій;
- в) інвалідам I і II групи;
- г) усім громадянам, якщо середньомісячний дохід не перевищує прожиткового мінімуму на одну працездатну особу.

13. Податкова соціальна пільга для будь-якого платника податку з доходів громадян встановлюється в розмірі:

- а) 1 мінімальної зарплати;
- б) 150% мінімальної зарплати;
- в) 200% мінімальної зарплати;
- г) пільга не надаються.

14. Податкова соціальна пільга податку з доходів громадян в розмірі 200% мінімальної зарплати надається:

- а) чорнобильцям 1 і 2 категорії;
- б) учасникам бойових дій;
- в) інвалідам I і II групи;
- г) самотнім матерям на кожну дитину віком до 18 років.

ТЕМА 7

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ІНШИХ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ ТА ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

7.1. Камеральна перевірка розрахунку суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів

Порядок заповнення і подання Розрахунку суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів та Довідки про суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, які зменшують або збільшують податкові зобов'язання в результаті виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах до органу державної податкової служби затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 17 вересня 2001р. №373 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 жовтня 2001р. за №862/6053 із змінами і доповненнями, внесеними наказом Державної податкової адміністрації України від 3 червня 2002 року №257.

Податок з власників наземних транспортних засобів сплачується за місцезнаходженням юридичних осіб щоквартально рівними частинами до 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

За придбані протягом року юридичними особами транспортні засоби податок сплачується перед їх реєстрацією по строках сплати (кварталах), які не настали, починаючи з кварталу, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу. Розрахунок суми податку за такі транспортні засоби в 10-денний термін після їх реєстрації подається до відповідного податково-

го органу. За транспортні засоби, зняті протягом року з обліку, податок не повертається.

Обчислення податку з власників наземних транспортних засобів провадиться виходячи з об'єму циліндрів або потужності двигуна кожного виду і марки транспортних засобів, а податок з власників водних транспортних засобів – виходячи з довжини транспортного засобу за ставками, зазначеними у статті 3 Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів».

У разі викрадення транспортного засобу податок його власником не сплачується, якщо факт викрадення підтверджується відповідними документами органів, якими порушено відповідну кримінальну справу.

У разі виявлення юридичних чи фізичних осіб, які не сплачували податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вони зобов'язані сплатити податок не більш як за три попередніх роки.

Перерахування неправильно сплаченого податку допускається не більш як за три попередніх роки.

На підставі бухгалтерських звітних даних про кількість транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів станом на 1 січня поточного року, даних бухгалтерського рахунку 105 «Транспортні засоби» та свідоцтва про реєстрацію транспортних засобів звіряються з вказаними даними у Розрахунку:

1) гр. 2 – код транспортного засобу за Гармонізованою системою опису та кодування товарів;

2) гр. 3 та 4 – назва марки та модель транспортного засобу;

3) гр. 5 – об'єм циліндрів двигуна в розрізі кожної марки і моделі транспортного засобу, потужність електродвигуна і довжина плавзасобу;

4) гр. 6 – дані про кількість однорідних транспортних засобів у розрізі марок і моделей;

5) у гр. 7 – перевіряються ставки податку, що застосовується при розрахунку податку з кожних 100 см куб. об'єму циліндрів двигуна, із 1 кВт потужності електродвигуна і 100 см довжини плавзасобу в розрізі кожної моделі і марки транспор-

тного засобу відповідно до статті 3 Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів»;

б) у гр. 8 – перевіряється сума нарахованого податку окремо за кожним наземним та водним транспортним засобом обчислена за формулою:

$$(зр.8) = \frac{(зр.5) \times (зр.6)}{100} \times (зр.7)$$

за транспортними засобами з електродвигуном податок нараховується шляхом множення ставки податку на кількість кіловат потужності електродвигуна;

7) у гр. 9 – перевіряється код пільги (згідно з довідником пільг), за якою повністю або частково звільняється від сплати податку транспортний засіб а також підстави для використання пільги;

8) гр. 10 – сума пільг, наданих за транспортними засобами;

9) гр. 11 – загальна сума податку, що підлягає сплаті за звітний рік при подачі загального чи уточненого Розрахунків (гр. 8 мінус гр. 10);

10) сума податку, що підлягає сплаті (гр. 11), округлюється (менше 50 копійок – відкидається, а 50 коп. і більше – округлюється до 1 гривні і розбивається платником на чотири рівні частини, кожна по 25 відсотків від загальної суми податку підсумкової стрічки) і відображається платником податку в Розрахунку за поквартальними термінами сплати.

Сума нарахованого податку (гр.8) по рядку «Усього» відображається у бухгалтерському обліку по Кредиту рахунку 641 «Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» з кореспонденцією рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» або 92 «Адміністративні витрати» відповідно до функціонального використання транспортних засобів. При комп'ютерному обліку або меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку такі записи робляться у відомостях, або картках рахунків 23,91,92,642. При журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського об-

ліку такі записи робляться у журналі-ордері № 3 розділ II р.14(гр.9) та відомості № 3.6. р.2.(гр.18,19). Нарахована плата відображається як складова частина собівартості у Ф-2: р.070 гр.3, а при спрощеній формі фінансової звітності – Ф-2М: р.130 гр.3. Звіряються дані розрахунку з даними бухгалтерського обліку. Значення Кредиту рахунку 641 «Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» повинно відповідати загальній сумі податку, наведеного у зведеному розрахунку.

До уточненого Розрахунку додається Довідка про суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, які зменшують або збільшують податкові зобов'язання в результаті виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах.

Перевірка здійснюється зі застосуванням наступних регістрів бухгалтерського обліку:

- ♦ при комп'ютерній або меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку: відомість або картка рахунку 642 субрахунок «Штрафи», 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки», або 949 «Інші витрати операційної діяльності»;
- ♦ при журнально-ордерній формі: журнал-ордер №5, розд. ША ряд.6.4, гр.21.

Нарахування штрафу відображається у складі інших операційних витрат за Ф-2: р.090 гр.3, а по малим підприємствам – Ф-2М: р130 гр.3.

7.2. Документальна перевірка правильності обчислення податку з власників транспортних засобів

Перевірки з питань дотримання платниками податкового законодавства щодо податку з власників транспортних засобів проводяться працівниками підрозділів державної податкової служби України відповідно до Указу Президента України від 23.11.98р. №817/98 «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» зі змінами та доповненнями.

У процесі цих перевірок з'ясується повнота внесення до розрахунків всіх транспортних засобів, що підлягають оподаткуванню, об'єм їх циліндрів, потужність електродвигуна, довжина корпусу та інші питання. Для цього перевіряється:

- ◆ облік основних засобів підприємства;
- ◆ рішення про введення в експлуатацію (допуск до експлуатації) транспортних засобів, що не проходять техогляд;
- ◆ платіжні доручення про внесення податку до бюджету (ця інформація зіставляється з даними розрахунку з податку з власників транспортних засобів, поданому підприємством до податкової адміністрації);
- ◆ накази по підприємству;
- ◆ реєстраційні картки транспортних засобів, що видаються органами ДАІ.

Бухгалтерський облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (національний стандарт бухгалтерського обліку № 7), код 105 «Транспортні засоби».

Таблиця 7.1

Бухгалтерський облік найбільш розповсюджених операцій з обліку основних засобів (транспортні засоби)

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1.	Придбання транспортного засобу	152 “Придбання основних засобів”	631 “Розрахунки з постачальниками”
2.	Введення у експлуатацію	105 “Основні засоби” (Транспортні засоби)	152 “Придбання основних засобів”
3.	Транспортні засоби, передані у фінансову оренду	161 “Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду”	10 “Основні засоби”
4.	Транспортні засоби отримані у фінансову оренду	10 “Основні засоби”	531 “Зобов'язання з фінансової оренди”

Бухгалтерський облік нарахування та сплати податку з власників транспортних засобів

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1.	Нараховано податок з власників транспортних засобів	92 “Адміністративні витрати”	641 “Розрахунки за податками”
2.	Перераховано квартальну суму податку до бюджету	641 “Розрахунки за податками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Первинний облік ведеться відповідно до типових форм, затверджених наказом Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 року № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку»:

- ♦ типова форма №03-1 «Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;
- ♦ типова форма № 03-2 «Акт прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»;
- ♦ типова форма № 03-3 «Акт на списання основних засобів» і № 03-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»;
- ♦ типова форма № 03-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини»;
- ♦ типова форма № 03-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних фондів на підприємстві. Форма містить дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань та ін;
- ♦ типова форма № 03-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів» застосовується для реєстрації інвентарних карток;
- ♦ типова форма № 03-8 застосовується при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами;
- ♦ типова форма № 03-9 «Інвентарний список основних засобів».

У зв'язку з тим, що підприємства автомобільного транспорту загального користування звільнюються від сплати податку з власників транспортних засобів щодо транспортних засобів, зайнятих на перевезенні пасажирів, на які в установленому законом порядку визначено тарифи оплати проїзду в цих транспортних засобах незалежно від форм власності, під час проведення перевірок в цих підприємствах слід розглядати документи, накази, розпорядження, графіки маршрутів та ін., зайнятих на перевезенні пасажирів, та перевірити правильність виключення із оподаткування такого транспорту.

Згідно з наказом Держкомстату України від 26 грудня 1997 року № 112 «Про методологічні пояснення» кожен суб'єкт підприємницької діяльності повинен мати звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос), який складається на підставі даних первинного бухгалтерського обліку та звітності, а саме: інвентарних карток або книг обліку основних фондів, актів на списання основних фондів, таблиць розрахунку амортизаційних відрахувань та інших первинних документів обліку основних фондів.

Підприємства та організації всіх галузей економіки незалежно від підпорядкування та форми власності (крім малих підприємств та кооперативів), які знаходяться на самостійному балансі та мають статус юридичної особи, житлові та житлово-будівельні кооперативи, структурні одиниці (з правом відкриття поточних та розрахункових рахунків), що знаходяться на території регіону, а також спільні підприємства складають статистичний звіт за формою № 11-оф.

На підставі даних цього звіту особа, яка перевіряє, зможе визначити всі основні фонди, що враховуються на балансі підприємства, організації, включаючи основні фонди, здані в оперативну оренду, безкоштовно надані та недіючі (що знаходяться на консервації, у резерві тощо).

Крім того, відповідно до наказу Державного комітету України зі стандартизації, метрології та сертифікації від 19 серпня 1997 року №507, було введено в дію з 1 січня 1998 року Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів».

Фізична особа сплачує податок перед реєстрацією, перереєстрацією транспортних засобів, а також перед технічним оглядом транспортних засобів щорічно або один раз на два роки, але не пізніше першого півріччя року, в якому провадиться технічний огляд, за річними ставками, зазначеними у статті 3 Закону України від 11.12.1991р. №1963-ХІІ (із змінами та доповненнями).

Облік та реєстрація наземних та водних транспортних засобів здійснюється органами Державної автомобільної інспекції, Держтехнагляду України, органами Держфлотнагляду України, іншими органами, які здійснюють реєстрацію, перереєстрацію та технічний огляд транспортних засобів. Оскільки у разі відсутності документів про сплату податку реєстрація, перереєстрація і технічний огляд транспортних засобів не повинні проводитися, ці органи мають контролювати сплату податку перед проведенням технічного огляду, реєстрацію та перереєстрацію транспортних засобів, для наземних – до 1 вересня, для водних транспортних засобів – до 1 грудня кожного року подають до податкових адміністрацій списки громадян, транспортні засоби яких не пройшли техогляд у встановлені строки, а також до 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом, дані про підприємства, що провели у звітному кварталі технічний огляд транспортних засобів.

При неможливості подання транспортного засобу до місця технічного огляду (через несправність автомобіля, хворобу власника, відрядження тощо) у встановлений строк його власник повинен подати до Державтоінспекції письмову заяву, здати номерні знаки та пред'явити квитанції про сплату податку з власників транспортних засобів.

ДАІ за станом на 1 вересня, Держтехнагляд України, Держфлотнагляд України надають списки громадян, транспортні засоби яких не пройшли техогляд у встановлені строки. На підставі цих даних податкові адміністрації здійснюють заходи щодо стягнення податку.

Платіжні документи про надходження податку з власників транспортних засобів зберігаються в податкових органах.

Зазначеним Законом не передбачено прогресивного оподаткування транспортних засобів, оскільки останні мають незмінний об'єкт оподаткування (об'єм циліндрів або потужність двигуна, чи довжина транспортного засобу) і тверді ставки податку на рік (з 100 см. куб об'єму циліндрів двигуна або з 1 кВт потужності двигуна або з 100 см. довжини транспортного засобу) залежно від виду транспортного засобу. Аналогічно це стосується і транспортних засобів, щодо яких звільняються від сплати податку вищезазначена категорія осіб.

Річна сума податку з власників транспортних засобів сплачується громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства незалежно від того, коли були придбані транспортні засоби. У випадках, коли транспортні засоби придбані у другому півріччі, податок сплачується новим власником у половинному розмірі, незалежно від того, сплатив чи ні податок за ці транспортні засоби їх попередній власник.

При знятті транспортного засобу з обліку для його реалізації до строку проходження технічного огляду фізичні особи податок із власників транспортних засобів за цей рік не сплачують. Податок буде сплачено новим власником перед його реєстрацією.

Податок із власників транспортних засобів не справляється за транспортні засоби, якщо вони не знаходяться на обліку Державної автомобільної інспекції або інших органів, які проводять їх реєстрацію, перереєстрацію, техогляд. За транспортні засоби, що не експлуатуються у зв'язку з перебуванням їх власників у відрадженнях або з інших причин, податок із власників транспортних засобів сплачується на загальних підставах за повний рік.

Облік надходження податку ведеться за платниками – фізичними особами у книзі зведених підсумків скасування та надходжень за ф. 26 та у реєстрі надходжень та повернень за ф. 25, відкритих за кодом бюджетної класифікації 12020200 – «Податок з громадян – власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів».

7.3. Перевірка розрахунку плати за землю

Юридичні особи самостійно обчислюють суму податкового зобов'язання щодо земельного податку в порядку та за ставками, визначеними Законом України «Про плату за землю».

Податковий розрахунок складається на підставі даних державного земельного кадастру станом на 1 січня поточного року, щороку подається власниками землі та/або землекористувачами до органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки до 1 лютого поточного року з розбивкою річної суми земельного податку рівними частинами за місяць.

Необхідно перевірити наявність всіх необхідних додатків до зведеного розрахунку. Це, зокрема, такі:

Додаток 1 – «Відомості про наявність документів на землю».

Додаток 2 – «Звіт про пільги на земельний податок».

Додаток 3 – «Розрахунок суми земельного податку на земельні ділянки сільськогосподарського призначення».

Додаток 4 – «Розрахунок суми земельного податку на земельні ділянки населених пунктів, яким встановлено грошову оцінку».

Додаток 5 – «Розрахунок суми земельного податку на земельні ділянки населених пунктів, яким не встановлено грошову оцінку».

Додаток 6 – «Розрахунок суми земельного податку на земельні ділянки несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів».

У разі зміни протягом року грошової оцінки землі платник земельного податку подає розрахунок з врахуванням нової грошової оцінки, що встановлюється відповідно до вимог чинного законодавства.

До органів податкової служби подається оригінал розрахунку, подання ксерокопії не припускається. До розрахунку додаються всі необхідні додатки. Додаток 1 до розрахунку є обов'язковим для всіх платників податку. Додаток 2 подається власниками землі та землекористувачами, які мають пільги щодо сплати земельного податку. Додатки 3-6 подаються в за-

лежності від наявності земельних ділянок відповідної категорії та від того, встановлена чи ні їх грошова оцінка.

У додатку 1 перевіряються всі дані про наявність документів, що встановлюють право власності або користування на кожну земельну ділянку. Якщо земельна ділянка належить платнику податків на праві власності, таким документом є Державний акт на право власності на землю, якщо ділянка перебуває в користуванні – Державний акт на право користування землею.

Підприємства, установи й організації, повинні оформити документи, які посвідчують право власності чи право користування землею. Термін оформлення таких документів Постановою Верховної Ради України від 18.12.90р. №563-ХІІ «Про земельну реформу» (зі змінами та доповненнями від 17.02.2004 №1492) для підприємств, установ та організацій, які мають у користуванні земельні ділянки, надані їм до набрання чинності діючого Земельного кодексу України, продовжено до 1 січня 2008 року.

Крім інформації про такий документ, в додатку вказуються інші кадастрові дані: кадастровий номер ділянки, її місцезнаходження, основне цільове призначення, категорія земель, а також площа ділянки, які перевіряються з даними державного земельного кадастру, який містить, зокрема, інформацію про склад та кількість земель, які використовуються тим чи іншим суб'єктом, а також на підставі яких документів занесено до кадастру зазначені відомості про земельні ділянки.

У Додатку 2 перевіряються підстави для застосування пільги щодо земельного податку. Для правильного визначення суми податкового зобов'язання щодо земельного податку з урахуванням її зменшення на підставі надання пільг платники, які користуються пільгами щодо сплати цього податку, заповнюють звіт про зазначені пільги. Він відображає не лише документ, на підставі якого цю пільгу надано (як відповідно до Закону, так і відповідно до рішення відповідних органів місцевого самоврядування, на території яких знаходиться земельна ділянка), а також і те, що пільга може надаватися на відповідний термін або на відповідний відсоток до загальної суми земель-

ного податку. Крім того, їй може бути надано на частину площ земельних ділянок, переданих у власність або наданих у користування.

Додатки 3-6 заповнюються і здаються залежно від того, землі якої категорії перебувають у власності або користуванні платника податків:

Категорія земель	Номер додатка
Земельні ділянки сільськогосподарського призначення	3
Земельні ділянки населених пунктів, яким встановлено грошову оцінку	4
Земельні ділянки населених пунктів, яким не встановлено грошову оцінку	5
Земельні ділянки несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів	6

Перевіряються коефіцієнти, які характеризують функціональне використання земельної ділянки, значення яких диференціюються від 0,5 до 2,5 відповідно до порядку грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженому спільним наказом Держкомзему України, Мінсільгосппроду України, Держкоммістобудування України, Української академії аграрних наук від 27.11.95р. №76/230/325/150 зі змінами та доповненнями.

У розрахунку суми земельного податку слід перевірити правильність застосування коефіцієнтів індексації, визначених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік та в порядку, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2000р. №783 «Про проведення індексації грошової оцінки земель».

Якщо платник є землекористувачем земельної ділянки в межах населеного пункту, грошову оцінку якого встановлено, то оподаткування земель здійснюватиметься залежно від грошової оцінки і такий платник буде подавати форму розрахунку суми земельного податку по населених пунктах, для яких встановлено грошову оцінку.

Якщо підприємству виділено земельну ділянку в межах населеного пункту лише для виробничих потреб, то відповідні

форми розрахунку земельного податку по сільськогосподарських угіддях та по землях несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів не подаються.

Нарахована сума земельного податку по податковому розрахунку показників по колонці «Загальна сума нарахованого земельного податку, що підлягає сплаті»:

- ◆ по р. 1 «Землі сільськогосподарського призначення, всього» – «У тому числі» – р.1.1 «у межах населених пунктів» та р.1.2 «за межами населених»;
- ◆ по р. 2 «Землі населених пунктів»;
- ◆ по р. 3 «Землі несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів» – відображаються у бухгалтерському обліку по кредиту рахунку 641 «Земельний податок» з кореспонденцією рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальноновиробничі витрати» або 92 «Адміністративні витрати» відповідно до функціонального використання земельних ділянок. При комп'ютерному обліку або меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку такі записи робляться у відомостях, або картках рахунків 23,91,92,642. При журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку такі записи робляться у журналі-ордері № 3 розділ II р.14(гр.9) та відомості № 3.6. р.2.(гр.18,19).

Нарахована плата відображається як складова частина собівартості у Ф-2: р.070 гр.3, а при спрощеній формі фінансової звітності – Ф-2М: р.130 гр.3. Звіряються дані розрахунку з даними бухгалтерського обліку.

Показники «Разом нараховано податку за поточний рік у тому числі за базові податкові (звітні) місяці поточного року» є добутком 1/12 показника «Разом нараховано податку за поточний рік», а землекористувачами – виробниками товарної сільськогосподарської і рибної продукції – з розбивкою річної суми на дві рівні частки.

Записи у бухгалтерському обліку робляться у відповідній сумі так само як зазначено вище.

По р. 5 по показнику «Нараховано податку за ... рік за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється (р.4 розрахунку, що уточнюється)» проставляється значення показника по колонці «Загальна сума нарахованого земельного податку, що підлягає сплаті» по р. 4 показнику «Разом нараховано податку за поточний рік» податкового розрахунку за період, показник якого виправляється.

По р. 5.1 – 5.12 показників «у тому числі в розрізі базових податкових (звітних) місяців за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється» проставляється значення показників «Разом нараховано податку за поточний рік у тому числі за базові податкові (звітні) місяці поточного року» (землекористувачами – виробниками товарної сільськогосподарської і рибної продукції – з розбивкою річної суми на дві рівні частки) податкового розрахунку за період, показник якого виправляється.

По показникам:

- ♦ рядку 6 «Сума податку, яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р.4 – р.5), якщо $p.4 > p.5$ »;
- ♦ рядків 6.1 – 6.12 «у тому числі в розрізі базових податкових (звітних) місяців»;
- ♦ рядку 7 «Сума податку, яка зменшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р.5 – р.4), якщо $p.5 > p.4$ » та
- ♦ рядків 7.1 – 7.12 «у тому числі в розрізі базових податкових (звітних) місяців» проставляється різниця значень відповідних рядків.

При цьому бухгалтером складається бухгалтерська довідка довільної форми і на суму збільшення донараховується, а на суму зменшення сторнується нарахована по кредиту сума рахунку 642. Записи робляться у тих же регістрах, які наведені вище. Перевіряється сама бухгалтерська довідка та суми виправлення.

Після перевірки розрахунку, в тому числі додатків, податковий інспектор перевіряє гр. 3 зведеного розрахунку з урахуванням пільг, визначених у додатку 2. Результат перевірки заноситься податковим інспектором в гр. 4 податкового розрахунку.

Розрахунок може бути заповнений від руки чорнильною чи кульковою ручкою або віддрукований (заповнення олівцем не припускається), без виправлень і помарок; у рядках, де відсутні дані для заповнення, має бути проставлена риска. Суми земельного податку в розрахунку проставляються в гривнях, без копійок, з відповідним округленням за загально-становленими правилами.

Не приймається до розгляду органами державної податкової служби розрахунок, що має підчистки або дописки, закреслені слова (цифри), а також написаний олівцем або нерозбірливо; у якому не заповнені обов'язкові реквізити (коди, дати, підписи і т. ін.); текст, який неможливо прочитати внаслідок пошкодження (наприклад, документи залиті чорнилом, затерті та ін.); з порваними аркушами.

Якщо платником податку самостійно виявлено помилки, що містяться у раніше поданому ним розрахунку, то такий платник зобов'язаний подати уточнений розрахунок, що містить виправлені показники.

Якщо в зв'язку з виправленням помилки визначено зниження податкового зобов'язання, то платник самостійно нараховує та сплачує штраф у розмірі 10 відсотків суми такої недоплати.

До уточненого розрахунку, який поданий платником в результаті самостійно виявленої помилки у раніше поданому розрахунку, додається Довідка про суми земельного податку, які зменшують або збільшують податкові зобов'язання в результаті виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах. До кожного уточненого розрахунку додається окрема довідка.

При перевірці реквізитів розрахунку податковим інспектором перевіряється наявність у заголовній частині зведеного розрахунку повної назви підприємства, ідентифікаційного коду, підпорядкованість, виду діяльності за ЗКГНГ та КВЕД, організаційно-правова форма господарювання, форма власності, місце знаходження та номер телефону платника, поточний банківський рахунок платника та назва установи банку, де відкрито цей рахунок, назва податкового органу та область, де юридичну

особу зареєстровано як платника податків, назва органів державної податкової служби, до якого подається зведений розрахунок та кадастрові номери земельних ділянок: у спеціальному полі повинна бути відмітка з позначкою «х» відповідного рядка про тип розрахунку (загальний або уточнений)

Представник органу державної податкової служби, який перевіряв поданий платником податку розрахунок, ставить дату перевірки та особистий підпис.

7.4. Документальна перевірка плати за землю

При проведенні документальної перевірки правильності нарахування плати за землю перевіряється наявність відповідних документів, які дають право на володіння або користування земельною ділянкою, на звільнення від сплата земельного податку, площ земельних ділянок, правильність визначенням грошової оцінки та проведення її щорічної індексації.

Сума плати за землю визначається у відповідності з коефіцієнтами, які встановлені в державному порядку Законом України «Про плату за землю». Тому при перевірці правильності визначення суми земельного податку необхідно встановити відповідність застосування коефіцієнтів та належності до тієї чи іншої групи земельної ділянки.

Нарахування земельного податку фізичним особам здійснюють органи державної податкової служби.

Для обліку платників земельного податку, земельних ділянок, земельних часток (паїв), що перебувають у їх власності чи користуванні, використовуються земельно – кадастрові, поземельні, погосподарські, алфавітні книги та книги реєстрації права власності на землю, користування земельними ділянками, рішення виконавчих органів сільських, селищних, міських рад про зміни щодо власника (користувача) та розміру земельних ділянок, рішення про виділення земельних ділянок у тимчасове користування, про виділення земельної частки (паю) в натурі на місцевості та рішення про зміну цільового призначення землі. Слід перевірити в якому етапі знаходяться записи в

земельно – кадастрових документах про розміри земельних ділянок, для яких цілей вони були надані громадянам та записи по господарських книгах сільських рад. Також необхідно перевірити та здійснити звірки щодо наданих пільг за рішенням місцевих рад, рішення про виділення земельних часток (паїв) та договорів оренди щодо повноти виділення чи передачі в оренду площ земель за призначенням.

Оскільки земельно-кадастрові та інші документи є основними документами з повноти обліку земельних ділянок, земельних часток (паїв) і від правильності та якості їх ведення залежить повнота і правильність нарахування земельного податку громадянам, то податкові інспекції під час проведення податкового обліку повинні при виявленні порушень та недоліків у веденні земельно-кадастрових документів складати акти перевірки місцевої ради із наданням строків щодо усунення виявлених порушень, а при можливості вжити заходи по виправленню цих недоліків безпосередньо на місці.

Дані про громадян платників земельного податку можна звірити по записах погосподарських книг сільських (селищних) рад, а також методом подвірного обходу будинковолодінь громадян як у сільській, так і у міській місцевості.

Для повноти обліку платників земельного податку податкові органи використовують дані нотаріальних контор про укладені договори дарування, купівлі-продажу та міни будинковолодінь, земельних часток (паїв), перехід у спадок, органів БТУ та виконавчих органів місцевих рад про перереєстрацію цього майна та земельних ділянок.

При уточненні списків громадян, котрі мають право на пільги по земельному податку, необхідно використовувати дані:

- ◆ військового комісаріату і сільських рад – про осіб, які проходять дійсну строкову військову службу;
- ◆ відділів соціального забезпечення та військових комісаріатів про пенсіонерів, ветеранів війни; місцевих рад – про осіб, які мають 3 і більше дітей;
- ◆ дані інших організацій району (міста) щодо осіб, які мають право на пільги по земельному податку.

В період підготовчих робіт, донарахування земельного податку, слід уточнити грошову оцінку, розміри ставок земельного податку та диференційних коефіцієнтів, затверджених сільськими, селищними та міськими радами.

Після нарахування податку, надання пільг і визначення суми податку, пред'явленої до сплати, податковий інспектор складає статистичну довідку по кожній сільській (селищній, районній у містах, міській) раді, зведення про підсумки обліку платників і земельних ділянок, нарахованих сумах податку, сумах наданих пільг. Ці підсумки податковий інспектор порівнює з підсумками минулого року, з'ясовує всі відхилення та про наслідки доповідає начальнику управління (відділу).

Після затвердження даних по обліку платників, земельних ділянок, нарахування податку та надання пільг роздруковуються податкові повідомлення про сплату податку.

Податкові повідомлення вручаються чи надсилаються фізичним особам не пізніше 15 липня, а податок сплачується до 15 серпня та 15 листопада. У випадку прострочення встановлених строків сплати земельного податку нараховується пеня, а при несплаті узгодженої суми земельного податку протягом граничних строків, на такого платника накладається штраф в розмірах передбачених Законом України №2181.

7.5. Попередня та документальна перевірка плати за воду

Порядок нарахування суми збору за спеціальне використання водних ресурсів визначається у Порядку справляння збору, затвердженого Постановою КМУ №494 (зі змінами та доповненнями).

Базовий податковий (звітний) період для збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту дорівнює календарному кварталу.

Розрахунки збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенерге-

тики і водного транспорту подаються платниками органам державної податкової служби протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, за своїм місцем податкової реєстрації (місцем перебування на податковому обліку в органах державної податкової служби).

Якщо в майбутніх податкових періодах платник збору самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданому ним розрахунку збору, то такий платник зобов'язаний подати новий (уточнений) розрахунок збору, що містить виправлені показники.

Збір за користування водами для потреб водного транспорту за I квартал не сплачується, а розрахунок збору за користування водами для потреб водного транспорту за I квартал не подається.

Збір за спеціальне використання водних ресурсів справляється за використання води з водних об'єктів, що забрана із застосуванням споруд або технічних пристроїв та скидання в них зворотних вод.

Збір за користування водами для потреб гідроенергетики справляється за користування водою, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії, а для підприємств водного транспорту – за користування водою під час експлуатації водних шляхів вантажними самохідними, несамохідними та пасажирськими суднами.

Платниками збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту є підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, а також громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують водні ресурси та користуються водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту.

Об'єктом обчислення збору за спеціальне використання водних ресурсів є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

Об'єктом обчислення збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту є:

- ♦ обсяг води, пропущений через турбіни гідроелектростанцій;

- ♦ тоннаж (місце) – доба експлуатації вантажних самохідних і несамохідних та пасажирських суден.

Під час використання води, що надходить із змішаних джерел (поверхневі, підземні), збір за спеціальне використання водних ресурсів обчислюється виходячи з обсягів використання води з кожного виду джерела водопостачання окремо.

Нормативи збору за спеціальне використання поверхневих водних об'єктів та підземних вод встановлюються в копійках за кубічний метр; за користування водами для потреб гідроенергетики – в копійках за 100 кубічних метрів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій; за користування водою для потреб водного транспорту – в копійках за одну тоннаж – добу експлуатації вантажних суден та одне місце – добу експлуатації пасажирських суден.

Для теплоелектростанцій з прямоочною системою водоспоживання збір за обсяг води, пропущеної через конденсатори турбін для охолодження конденсату, обчислюється починаючи з 1 січня 2002 р. із застосуванням коефіцієнта 0,002.

На спеціальне використання водних ресурсів встановлюються ліміти, які визначаються у дозволах на поставку води.

На користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту ліміти не встановлюються.

У межах встановленого ліміту збір за спеціальне використання водних ресурсів відноситься на валові витрати виробництва, а за понадлімітне використання – справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача.

За понадлімітне використання водних ресурсів збір обчислюється у п'ятикратному розмірі і справляється за рахунок прибутку водокористувача.

Обсяг використаної води визначається водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку за показниками вимірювальних приладів.

У разі відсутності вимірювальних приладів, як виняток, обсяг використаної води визначається за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи надання послуг, витрати електроенергії, пропуск-

на спроможність водопровідних труб за одиницю часу тощо).

Збір за спеціальне використання водних ресурсів та збір за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту обчислюється платниками самостійно.

Збір за використання водних ресурсів не справляється:

- ◆ за воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення;
- ◆ за воду, що використовується для протипожежних потреб;
- ◆ за воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- ◆ за воду, що використовується у шахтах для пілозаглушення;
- ◆ за морську воду, крім води з лиманів;
- ◆ за воду, що забирається науково-дослідними установами для наукових досліджень у галузі рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису;
- ◆ за воду, втрачену в магістральних і міжгосподарських каналах зрошувальних систем;
- ◆ за підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливої дії вод (забруднення, підтоплення, засолення, заболочення, зсув тощо);
- ◆ за воду, що забирається підприємствами і організаціями для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риб та інших водних живих ресурсів у природні водойми і водосховища.

Для перевірки показника «Нарахована сума збору за спеціальне використання водних ресурсів у межах ліміту з початку року(усього)» форми податкової звітності «Розрахунок збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики» необхідно перевірити кредитові обороти рахунку 642 за аналітичним рахунком «Збір за спеціальне використання водних ресурсів» у кореспонденції з рахунками 91, 92, 23 (у залежності від обраної облікової політики) у частині у частині нарахованої суми

збору за спеціальне використання водних ресурсів у межах ліміту.

Облік даного збору ведеться у наступних регістрах бухгалтерського обліку:

1. При комп'ютерній та меморіально-ордерній формах ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій; відомість (журнал-ордер відповідно) за рахунками 642, 91, 92, 23 у частині нарахованої суми збору за спеціальне використання водних ресурсів у межах ліміту.

2. При журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку: журнал – ордер 3 розд. II р. 14(5, 15) (гр. 9), Відомість № 3.6. р. 2 (гр. 18, 19, 20) у частині нарахованої суми збору за спеціальне використання водних ресурсів у межах ліміту.

Алгоритм ув'язки з показниками фінансової звітності:

Рядок 08 Розрахунку = (Ф-2): р.090 (гр. 3), для виробничих підприємств частково у (Ф-2): р.040 (гр. 3).

(Ф-1): р.550 (гр. 4, 3) у частині нарахованої суми збору за спеціальне використання водних ресурсів у межах ліміту.

Порівняння з показниками фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва:

Рядок 08 Розрахунку = Ф-2М: р.130 (гр. 3), Ф-1М: р.550 (гр. 4, 3) у частині нарахованої суми збору за спеціальне використання водних ресурсів у межах ліміту.

Під час документальної перевірки слід встановити достовірність обсягів забраної води. Для цього користуються показниками лічильників. Якщо підприємство забирає воду понад встановленого ліміту, то особі, яка перевіряє, необхідно переконатися, що плата за понадлімітне використання води віднесена не на валові витрати, а сплачена за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства після оподаткування. При цьому нормативи плати збільшуються в п'ять разів.

7.6. Камеральна перевірка розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів

Згідно зі ст. 89 Лісового кодексу України від 21.01.94 р. № 3852-ХІІ спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей та проведення науково-дослідних робіт є платним. Плата сплачується за встановленими таксами або у вигляді орендної плати чи доходу, одержаного від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах. Розмір плати, у відповідності до ст. 90 Лісового кодексу України, встановлюється виходячи з лімітів їх використання і такс на лісову продукцію та послуги з урахуванням якості та доступності. Такси і порядок справляння таких платежів встановлюється постановами Кабінету міністрів України.

Платниками збору є юридичні та фізичні особи, яким надано в постійне або тимчасове користування земельні ділянки лісового фонду, тобто лісокористувачі.

Об'єктом обчислення збору є:

- ◆ лісові ресурси державного значення;
- ◆ деревина, що відпускається на пні під час рубок головного використання;
- ◆ живиця;
- ◆ другорядні лісові матеріали, продукти побічного лісового користування та окремі земельні ділянки лісового фонду, що належать до лісових ресурсів місцевого значення (пні, луб, кора, деревна зелень, сіно, деревні соки, дикорослі плоди, горіхи, гриби, ягоди, лікарські рослини, технічна сировина, лісова підстилка, очерет);
- ◆ окремі земельні ділянки лісового фонду (для випасання худоби, розміщення пасік).

До лісових ресурсів місцевого значення також належить деревина, яка заготовлюється під час проведення рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства (рубки догляду за лісом, санітарні рубки, рубки у зв'язку з реконструкцією мало-

цінних молодняків і похідних деревостанів, прокладенням просік, створенням протипожежних розривів, лісовідновні рубки в деревостанах, що втрачають захисні, водоохоронні та інші корисні властивості), інших рубок (розчищення земельних ділянок лісового фонду, вкритих ліською рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, доріг тощо).

Спеціальне використання лісових ресурсів проводиться за умови наявності спеціального дозволу – лісорубного квитка (ордера) або лісового квитка, в яких проставляється сума збору, що підлягає сплаті лісокористувачем. Якщо сума збору перевищує п'ять неоподаткованих мінімумів доходів громадян, тоді зазначена в дозволі річна сума сплачується щоквартально рівними частинами до 20 квітня, 20 липня, 20 жовтня та 20 січня.

Перед отриманням лісорубних квитків до каси лісокористувача, який їх видає, вноситься вся сума збору фізичними особами, а також юридичними, якщо сума збору не перевищує п'яти неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів складається щоквартально, наростаючим підсумком з початку року, і в зв'язку з цим по рядках з 01 до 07 Розрахунку величина суми відповідного збору дорівнює рівній частині суми збору (1/4), що зазначена в дозволах, наростаючим підсумком з початку року у випадку, якщо в звітному кварталі не виписувалися лісорубні квитки підприємствам, установам, організаціям на суму до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Якщо ж такі лісорубні квитки виписувалися, то лісокористувач повинен занести до цього рядка рівну частину суми збору (1/4), що зазначена в дозволах, наростаючим підсумком з початку року за мінусом коштів, що надійшли в його касу по лісорубних квитках до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

При заповненні рядка 01 слід пам'ятати, що: до великої деревини всіх лісових порід належать відрізки стовбура (у верхньому перетині без кори) діаметром від 25 см і більше, до середньої – діаметром від 13 до 24 см, до дрібної – діаметром від 3 до 12 сантиметрів; на деревину вибіркового рубку головного користування такси знижуються на 20 відсотків.

При заповненні рядка 10 слід пам'ятати, що на деревину вибіркових рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства, та вибіркових інших рубок, такси знижуються на 30 відсотків. Знижки у відсотках обчислюються з кожної такси окремо.

Рядок 11 «Сума збору за надання відстрочки на заготівлю деревини» – у разі надання лісокористувачу відстрочки на заготівлю деревини до рядка заноситься сума збору, яка збільшується на 1,5 відсотка таксової вартості деревини, залишеної на пні, незалежно від строку, на який надано відстрочку.

Рядок 12 «Сума збору за надання відстрочки на вивезення деревини» – у разі надання лісокористувачу відстрочки на вивезення деревини до рядка заноситься сума збору, яка збільшується на 1,5 відсотка таксової вартості не вивезеної вчасно деревини за кожний місяць відстрочки.

Рядок 13 «Сума збору за додаткове надання відстрочки на вивезення деревини, але не більш як на 3 місяці» – у разі надання лісокористувачу додаткової відстрочки на вивезення деревини, але не більш як на 3 місяці, до рядка заноситься сума збору, яка збільшується в розмірі 5 відсотків таксової вартості невивезеної вчасно деревини.

При заповненні рядків 11, 12, 13 слід пам'ятати, що про відстрочку заготівлі і вивезення деревини робиться відмітка в усіх примірниках лісорубного квитка (ордера).

Рядок 14 «Сума збору за перевищення більш ніж на 10 відсотків фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею» – якщо згідно з актом огляду місць заготівлі деревини виявлено перевищення загальної кількості фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею від кількості, зазначеної в лісорубному квитку (ордері), більш ніж на 10 відсотків, то лісокористувач заносить до рядка суму збору, яка має бути обчислена (а також сплачена) як середньозважена (для даної лісосіки) таксова вартість додатково заготовленої деревини.

Підставою для перерахунку є лісорубні квитки (ордери) та акти огляду місць заготівлі деревини, інших продуктів лісу та використання корисних властивостей лісів, які складаються лісо-

господарськими підприємствами відповідно до додатка 6 Правил відпуску деревини на пні в лісах України, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 29.07.99 № 1378.

Лісокористувач, який забезпечив вихід ділової деревини більший за кількість, указану в лісорубному квитку (якщо за загальною кількістю відхилення не перевищує 10 відсотків), збір за додатковий вихід ділової деревини не нараховується.

Отже, для перевірки рядка 01 «Сума збору за деревину від рубок головного користування» необхідно проаналізувати кредитовий оборот субрахунку 642 «Лісовий збір» в частині нарахованого збору за деревину від рубок головного користування, в розмірі 1/4 зазначеного в дозволі, наростаючим підсумком с початку року.

Для перевірки рядка 02 «Сума збору за заготівлю живиці» необхідно проаналізувати кредитовий оборот субрахунку 642 «Лісовий збір» в частині нарахованого збору за заготівлю живиці, в розмірі 1/4 зазначеного в дозволі, наростаючим підсумком с початку року.

Рядок 03 «Сума збору за інші рубки» також перевіряється по кредитовому обороту субрахунку 642 «Лісовий збір» в частині нарахованого збору в розмірі 1/4 зазначеного в дозволі на інші рубки, наростаючим підсумком с початку року.

По рядку 04 «Сума збору за деревину від рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства» має бути відображено кредитовий оборот субрахунку 642 «Лісовий збір» в частині нарахованого збору в розмірі 1/4 зазначеного в дозволі на деревину від рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства, наростаючим підсумком с початку року.

Для перевірки рядка 05 «Сума збору за другорядні лісові матеріали» необхідно проаналізувати кредитовий оборот субрахунку 642 «Лісовий збір» в частині нарахованого збору за другорядні лісові матеріали, в розмірі 1/4 зазначеного в дозволі, наростаючим підсумком с початку року.

По рядку 06 «Сума збору за побічне користування» має бути відображений кредитовий оборот субрахунку 642 «Лісовий збір» в частині нарахованого збору в розмірі 1/4 зазначеного

ного в дозволі за побічне користування, наростаючим підсумком с початку року.

Для перевірки рядка 07 «Сума збору за використання корисних властивостей лісу» необхідно проаналізувати кредитовий оборот субрахунку 642 «Лісовий збір» в частині нарахованого збору за використання корисних властивостей лісу, в розмірі 1/4 зазначеного в дозволі, наростаючим підсумком с початку року.

При перевірці вищезазначених рядків (01-07) Розрахунку слід користуватися наступними регістрами бухгалтерського обліку:

- ◆ при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку або меморіально-ордерній формі слід проаналізувати картки по дебету рахунку 92 «Адміністративні витрати» в кореспонденції з кредитом субрахунку 642 «Лісовий збір»;
- ◆ при журнально-ордерній формі – журнал ордер № 3, розділ II, рядок 15 (гр.9), відомість № 3.6. р.2 (гр.17).

Рядок 08 «Сума збору, що внесена в касу лісокористувача або попередньо сплачена до бюджетів» перевіряється при аналізі дебетового обороту субрахунку 301 в кореспонденції з кредитом субрахунку 642 «Лісовий збір» в частині надходжень за виписані лісоквитки (в касу лісокористувача або безпосередньо до бюджету), в розмірі не більше 5-ти неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Дані рядків 10-14 перевіряються по кредитовому обороту субрахунку 642 «Лісовий збір» в частині нарахування та донарахування збору за надання відповідних відстрочок на заготовлю та вивезення деревини.

При перевірці вищезазначених рядків (10-14) Розрахунку слід користуватися наступними регістрами бухгалтерського обліку:

- ◆ при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку або меморіально-ордерній формі слід проаналізувати картки по дебету рахунку 92 «Адміністративні витрати» в кореспонденції з кредитом субрахунку 642 «Лісовий збір»;
- ◆ при журнально-ордерній формі – журнал ордер № 3, розділ II, рядок 15 (гр.9), відомість № 3.6. р.2 (гр.17).

Рядок 22 Розрахунку знаходить своє відображення в наступних регістрах бухгалтерського обліку:

- ♦ при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку або меморіально-ордерній формі слід проаналізувати картки по дебету рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» (субрахунок 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки») в кореспонденції з кредитом субрахунку 642 «Лісовий збір»;
- ♦ при журнально-ордерній формі – журнал ордер № 3, розділ II, рядок 17 (гр.9), відомість № 3.6. р.2 (гр.14).

Алгоритм ув'язки з показниками фінансової звітності:

Сума рядків з 01 по 08 (гр.3) та з 10 по 14 (гр.3) Розрахунку є складовою частиною собівартості реалізованої продукції, що відображається в Звіті про фінансові результати. Тобто, сума рядків з 01 по 08 та з 10 по 14 (гр.3) = (Ф-2): р.070 (гр. 3) у частині суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду.

Рядок 22 Розрахунку відображається в складі інших операційних витрат в Звіті про фінансові результати = (Ф-2): р.090 (гр. 3) у частині нарахованого штрафу від суми недоплати. Сума несплаченого збору на кінець звітного періоду або переплати по даному збору відображається в Звіті про фінансовий стан відповідно в по рядку 550 та по рядку 170 Ф-1 Балансу.

7.7. Перевірки правильності обчислення та справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету

Розрахунок збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету наведено до Інструкції про порядок справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, затвердженої наказом Комітету України з питань геології та використання надр та Державної податкової адміністрації України від 23 червня 1999 року № 105/309.

Платниками збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету є всі надрокористувачі, незалежно від форми власності, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, які видобувають корисні копалини на розташованих у межах території України, її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони родовищах.

Об'єктом обчислення збору за геологорозвідувальні роботи є обсяг видобутих корисних копалин – для нафти, конденсату, газу природного, у тому числі і метану вугільних родовищ, торфу, сапропелю, сировини для виготовлення оптичної та п'єзооптичної продукції, сировини ювелірної і ювелірно-виробної, підземних вод (прісних, мінеральних, термальних, промислових), ропи, мінеральних грязей і мулу та обсяг погашених у надрах запасів корисних копалин – для інших корисних копалин.

Обсяг погашених запасів корисних копалин визначається як сума обсягів видобутих корисних копалин та фактичних їх втрат у надрах під час видобування, за винятком передбачених протоколом Державної комісії по запасах корисних копалин або технічними проектами на розробку родовища втрат корисних копалин в охоронних, бар'єрних ціликах та поблизу неякісно затампованих свердловин, за умови погодження їх обсягів з органами державного гірничого нагляду.

Обсяги погашених балансових та позабалансових запасів корисних копалин і обсяги видобутих корисних копалин визначаються за даними державної статистичної звітності, підтвердженої обліковими матеріалами геолого-маркшейдерської документації.

Обсяг видобутих корисних копалин із балансових, забалансових і інших запасів, відображається у:

- ◆ формі статистичної звітності 5-гр «Звітний баланс запасів корисних копалин» (металеві, неметалеві корисні копалини, вугілля);
- ◆ формі статистичної звітності 8-гр (техногенні корисні копалини), затверджені наказом Міністерства статистики України від 28 серпня 1992 року № 138;
- ◆ формі статистичної звітності 71-ТП «Звіт про комплексне використання корисних копалин при збагаченні та ме-

талургійному переділі, розкривних порід та відходів виробництва», затверджена наказом Державного комітету статистики України від 29 липня 1997 року №203;

Загальний обсяг втрат корисних копалин при їхньому видобутку відображається у:

- ♦ статистичній звітності за формою 11-шрп (тільки для підприємств вугільної промисловості);
- ♦ в статистичній звітності за формою 70-ТП (для підприємств гірничорудної і вугільної промисловості).

Необхідно враховувати, що до об'єкту оподаткування не включаються запаси, списані як некондиційні по потужності пласту, а також запаси недоцільні до розробки в зв'язку з різким погіршенням горно-геологічних, інженерно-геологічних і інших умов (за умови списання їх за узгодженням із Державною інспекцією по охороні надр і геолого-маркшейдерського нагляду). Списання оформляється відповідним актом і знаходить свій відбиток у статистичній звітності за формою 5-гр.

Обсяги видобутих (погашених запасів) корисних копалин за квартал приймаються за даними оперативних обмірів чи підрахунків (з уточненням за підсумками року), які здійснює геолого-маркшейдерська служба надрокористувача або інші служби, на які покладено обов'язки ведення обліку обсягів видобутих (погашених запасів) корисних копалин.

Крім наведених вище форм статистичної звітності, наказом Державного комітету статистики України від 31 грудня 1998 року № 435 «Про затвердження загальнодержавного табеля (переліку) форм державної статистичної звітності», затверджено і інші форми державної статистичної звітності, це: «Звітний баланс запасів корисних копалин» (форми: 6-гр – нафта, газ, конденсат; 7-гр – підземні води), «Звіт про використання води» (форма №2-ТП (водгосп)). Вказані форми звітності застосовуються при визначенні обсягів видобутку вказаних корисних копалин.

Слід зазначити, що нормативи збору за геологорозвідувальні роботи встановлені постановою Кабінету Міністрів України від 29 січня 1999 року №115 (із змінами і доповненнями) окремо для кожного виду корисних копалин чи групи близьких за при-

значенням корисних копалин у гривнях до одиниці видобутку чи погашення у надрах запасів корисних копалин.

Нормативи збору підлягають індексації з урахуванням офіційно встановленого та опублікованого індексу інфляції. Індксація нормативів здійснюється при розрахунку збору за звітний квартал з урахуванням індексу інфляції за останній місяць звітного кварталу.

При розробці балансових і позабалансових запасів корисних копалин збір за виконані геологорозвідувальні роботи обчислюється за кожний вид запасів окремо.

Збір за позабалансові запаси корисних копалин розраховується виходячи з обсягів погашених позабалансових запасів корисних копалин, нормативів збору з урахуванням індексу інфляції, відповідних коефіцієнтів із застосуванням до нього коефіцієнта 0,5.

При розробці техногенних родовищ корисних копалин збір за виконані геологорозвідувальні роботи обчислюється, як для аналогічних природних родовищ, виходячи з обсягів видобутих (погашених балансових та позабалансових запасів) корисних копалин, нормативів збору з урахуванням індексу інфляції, відповідних коефіцієнтів із застосуванням до нього коефіцієнта 0,5.

При видобуванні нафти, конденсату, природного газу та метану вугільних родовищ з коефіцієнтом вилучення, що перевищує затверджений Державною комісією по запасах корисних копалин (зазначений у протоколі затвердження), збір за відповідні додаткові обсяги видобутку обчислюється виходячи з обсягів видобутих зазначених корисних копалин, нормативів збору з урахуванням індексу інфляції, відповідних коефіцієнтів із застосуванням до нього коефіцієнта 0,5.

При видобуванні більше як одного виду корисних копалин збір за геологорозвідувальні роботи обчислюється за кожен їх вид окремо.

Крім того, якщо надрокористувачі видобувають більше одного виду корисних копалин, що супутньо залягають на одному родовищі, збір за виконані геологорозвідувальні роботи обчислюється за основний вид корисної копалини у повному

обсязі, а за супутньоозалягаючі корисні копалини – із застосуванням до нього (збору) коефіцієнта 0,2.

Надрокористувачі, які здійснюють видобуток корисних копалин на родовищах, розвідка яких виконувалася частково за рахунок власних коштів, збір обчислюють із застосуванням до нього відповідних коефіцієнтів для тих родовищ, де виконано:

- ◆ загальні і детальні пошукові роботи та попередню розвідку за рахунок державного бюджету, а детальну розвідку за рахунок власних коштів – 0,6;
- ◆ дорозвідку запасів корисних копалин за рахунок власних коштів – 0,6;
- ◆ загальні і детальні пошукові роботи за рахунок державного бюджету, а попередню і детальну розвідку за рахунок власних коштів – 0,4;
- ◆ загальні пошукові роботи частково за рахунок державного бюджету на стадії регіональних робіт, а детальні пошукові роботи, попередню і детальну розвідку за рахунок власних коштів – 0,2.

Підставою для застосування коефіцієнтів при обчисленні збору повинна бути довідка Комітету України з питань геології та використання надр, копія якої подається надрокористувачем до органів державної податкової служби і враховується при обчисленні збору починаючи з того кварталу, в якому вона була подана.

При проведенні перевірки підприємства з'ясовуються наступні питання:

- ◆ наявність дозволу (ліцензії) на користування надрами;
- ◆ своєчасність подання розрахунку збору за геологорозвідувальні роботи до місцевого податкового органу;
- ◆ правильність застосування коефіцієнтів до нормативів збору за геологорозвідувальні роботи;
- ◆ наявність довідки Комітету України з питань геології та використання надр про фінансування геологорозвідувальних робіт за рахунок власних коштів;
- ◆ правильність застосування індексів інфляції при обчисленні суми збору за геологорозвідувальні роботи;

- ◆ повнота та своєчасність сплати збору за геологорозвідувальні роботи до бюджету (документи, які перевіряються: розрахунки плати, особові рахунки, платіжні доручення, виписки з установ банку);
- ◆ своєчасність подання платіжних доручень по збору за геологорозвідувальні роботи до установ банку.

Для ефективності проведення перевірки, податковим органам необхідно шляхом звірення даних регіональних державних інспекцій охорони надр і геолого-макшейдерського нагляду із даними річних розрахунків (рядок 01 – 03 розрахунку по збору за геологорозвідувальні роботи), визначається правильність відображення об'єкту оподаткування.

При проведенні звірок, необхідно здійснити також співставлення обсягів видобутку сировини по розрахунках нарахування і сплати збору за геологорозвідувальні роботи з розрахунками нарахування плати за надра, маючи при цьому на увазі, що розрахунок плати за надра подається в наростаючому підсумку з початку року, а по збору за геологорозвідувальні роботи – за звітній період (квартал).

Крім того, необхідно провести звірку фактичних обсягів видобутих підземних вод, вказаних в розрахунку збору за геологорозвідувальні роботи з обсягами підземних водних ресурсів, відображених у розрахунках платника за спецвикористання водних ресурсів та статистичному звіті форми 2-ТП водгосп.

Розрахунки збору подаються надкористувачами протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу за місцезнаходженням родовища корисних копалин. Платники сплачують збір протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку збору (тобто протягом 50 календарних днів), наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу), за місцем податкової реєстрації платника.

Збір сплачується протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного терміну подання розрахунку збору.

Надкористувачі сплачують авансові квартальні внески збору до 20 числа третього місяця звітного кварталу і до

20 числа місяця, наступного за звітним кварталом, у розмірі однієї третини суми збору, визначеної у попередньому розрахунку».

Розрахунок збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету наведено у додатку 2 до Інструкції про порядок справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету.

Рядок 01 «Обсяг погашених балансових запасів корисних копалин», рядок 02 «Обсяг погашених позабалансових запасів корисних копалин» та рядок 03 «Обсяг видобутих корисних копалин» звіряється у звітному кварталі за кожним видом корисних копалин з оперативними обмірами чи підрахунками геолого-маркшейдерської служби надрокористувачів або інших служб, на які покладено обов'язки ведення обліку обсягів погашених запасів корисних копалин (з уточненням за підсумками року).

Рядок 04 «Норматив збору» – звіряються нормативи для кожного виду корисної копалини, що встановлені постановою Кабінету Міністрів України від 29 січня 1999 року №115 «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, та його справляння».

Рядок 05 «Індекс інфляції за останній місяць звітного кварталу» – перевіряється офіційно встановлений та опублікований індекс інфляції. Для обчислення збору за звітний квартал проставляється індекс інфляції за останній місяць звітного кварталу.

Рядок 06 «Проіндексований норматив збору» – визначається як добуток рядків 04 і 05, поділений на 100.

Рядок 07 «Величина збору з урахуванням індексу інфляції» – розраховується як добуток рядків 01(02,03) та 06. Якщо у надрокористувача немає підстав для застосування інших відповідних коефіцієнтів, то значення цього рядка відповідає всього нарахованій величині у звітному кварталі (рядок 21).

Рядки 08, 09, 10, 11 – заповнюються у випадках, коли платник подає органам державної податкової служби довідку про видобування корисних копалин на родовищах, розвідка яких здійснена частково за рахунок власних коштів.

Рядок 12 «Величина збору з урахуванням коефіцієнтів» – проставляється величина збору у звітному кварталі за обсяги видобутих (погашених балансових та позабалансових запасів) корисних копалин на родовищах, розвідка яких здійснена частково за рахунок власних коштів надрокористувача, яка розраховується як добуток рядків 01(02,03),06 та 08(09,10,11).

Рядок 13 «Коефіцієнт за корисні копалини, які супутньо залягають на одному родовищі» – заповнюється у випадках, якщо надрокористувачі видобувають більше одного виду корисних копалин, які супутньо залягають на родовищі – проставляється коефіцієнт 0,2.

Рядок 14 «Величина збору з урахуванням коефіцієнта за корисні копалини, які супутньо залягають на одному родовищі» – розраховується як добуток рядків 01(02,03),06 та 08(09,10,11), помножений на 1,2.

Рядок 15 «Коефіцієнт за позабалансові запаси» – у разі видобутку позабалансових запасів корисних копалин проставляється коефіцієнт 0,5.

Рядок 16 «Величина збору з урахуванням коефіцієнта за позабалансові запаси» – розраховується як добуток рядків 02, 06, 08, 09, 10, 11), 15 та з урахуванням, якщо є потреба, коефіцієнта за супутні корисні копалини.

Рядок 17 «Коефіцієнт за розробку техногенних родовищ» – у разі видобутку корисних копалин з техногенних родовищ проставляється коефіцієнт 0,5.

Рядок 18 «Величина збору з урахуванням коефіцієнта за розробку техногенних родовищ» – розраховується як добуток рядків 01(02,03),06,08(09,10,11),17 та з урахуванням, за потреби, коефіцієнта за супутні корисні копалини.

Рядок 19 «Коефіцієнт за видобуток нафти, конденсату, природного газу та метану вугільних родовищ з коефіцієнтом вилучення» – у разі видобутку нафти, конденсату, природного газу та метану вугільних родовищ з коефіцієнтом вилучення, що перевищує затверджений Державною комісією по запасах корисних копалин, проставляється коефіцієнт 0,5.

Рядок 20 «Величина збору з урахуванням коефіцієнта вилучення за видобуток нафти, конденсату, природного газу метану вугільних родовищ» – розраховується як добуток рядків 03,06,08(09, 10,11),19 та з урахуванням, за потреби, коефіцієнта за супутні корисні копалини.

Рядок 21 «Всього нараховано збору в площині кожного виду корисних копалин» – проставляється нарахована величина збору за кожний вид корисних копалин, що відображена у графах «Назви корисних копалин», і сума цих значень проставляється у графі «Всього». Ці дані звіряються з даними бухгалтерського обліку. Розрахована сума збору є підставою для запису проводки по дебету рахунку 23 «Виробництво», або 901 «Собівартість реалізованої продукції» у кореспонденції з кредитом 642 по субрахунку «Збори за геологорозвідувальні роботи».

При комп'ютерному обліку або меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку такі записи робляться у відомостях, або картках рахунків 901, 642. При журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку такі записи робляться у журналі-ордері № 3 розділ II р.14(гр.9) та відомості № 3.6. р.2.(гр.18,19). Нарахована плата відображається як складова частина собівартості у Ф-2: р.040 гр.3, а при спрощеній формі фінансової звітності – Ф-2М: р.090 гр.3. Перевіряється кредитовий оборот по рахунку 642 у бухгалтерському обліку з нарахованим по даному рядку як сума значень кредитових оборотів по рахунку 642 з початку року.

Рядок 22 «Сплачено авансових внесків за звітний квартал» – проставляється сума, що сплачена авансовими внесками за перший та другий місяць звітного кварталу. Перевіряється проводка Д-т 642 та К-т 311. При комп'ютерному обліку або меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку – це картки або відомості по даних рахунках, При журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку у журналі-ордері № 1, розділ III. У фінансовій звітності сплата збору не відображається.

Рядок 23 «Підлягає сплаті у звітному кварталі до державного бюджету» – проставляється сума, яка розраховується як

різниця між нарахованим збором у графі «Всього» та сумою, що сплачена авансовими внесками.

Рядки 24 – 28 заповнюються у разі подання нового (уточненого) розрахунку збору, що містить виправлені показники, з використанням показників загального розрахунку за відповідний період.

У разі подання загального розрахунку рядки 24 – 28 не заповнюються і в них відповідно проставляються прочерки.

У рядку 24 «Усього нараховано збору за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється» проставляється показник рядка 21 загального розрахунку за період, показники якого виправляються.

У рядку 25 «Сума збору (недоплати), яка збільшує податкове зобов'язання в зв'язку з виправленням помилки» проставляється різниця значень рядків 21 і 24 нового (уточненого) розрахунку збору, що містить виправлені показники та у рядку 26 «Сума збору, яка зменшує податкові зобов'язання в зв'язку з виправленням помилки» проставляється різниця значень рядків 24 і 21 нового (уточненого) розрахунку збору, що містить виправлені показники. При цьому бухгалтером складається бухгалтерська довідка довільної форми і на суму збільшення донараховується, а на суму зменшення сторнується рахунок 642. Записи робляться у тих же регістрах, які наведені вище. Перевіряється сама бухгалтерська довідка та суми виправлення.

У рядку 27 «Сума штрафу в розмірі 5 % від суми недоплати» проставляється показник, який складає п'ять відсотків показника за рядком 25 нового (уточненого) розрахунку збору, що містить виправлені показники. В бухгалтерському обліку сума штрафу нараховується по кредиту 642 субрахунок «Штрафи» з кореспонденцією по дебету 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки», або 949 «Інші витрати операційної діяльності». Перевіряється сума нарахувань штрафу. У рядку 28 «Зміст помилки» платник стисло вказує причину, яка вплинула на розмір податкового зобов'язання зі збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету.

7.8. Перевірка розрахунків рентних платежів за нафту й газ

З 2001 року і до 6 червня 2003 року сума рентної плати за нафту та природний газ визначалася нафтогазодобувними підприємствами, виходячи з обсягів відпущеної ними нафти і природного газу та ставок рентної плати. Постановою КМУ від 15 жовтня 2003 року № 1604 внесені зміни щодо ставок рентної плати та об'єктів оподаткування.

Розрахунки плати подаються до органів державної податкової служби щомісячно протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця.

Рентна плата за нафту та природний газ сплачувалася до Державного бюджету України щодаки авансовими платежами, виходячи з обсягів відпущеної нафти та природного газу за минулу декаду, 15 і 25 числа поточного місяця – відповідно за першу і другу декаду, 5 числа наступного місяця – за решту днів звітного періоду.

Сума рентної плати у повному обсязі з урахуванням фактично внесених авансових платежів повинна бути внесена протягом 30 календарних днів наступних за останнім календарним днем звітного місяця.

Сума рентної плати за нафту, товарний природний газ і газовий конденсат визначається нафтогазодобувними підприємствами, виходячи з обсягів відпущеної ними нафти, товарного природного газу і стабільного газового конденсату та ставок рентної плати.

Для перевірки показника «Сума рентної плати, разом» форми податкової звітності Розрахунок по рентній платі за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються території України» необхідно перевірити кредитові обороти рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» за аналітичним рахунком «рентна плата за нафту, природний газ стабільний газовий конденсат власного видобутку» у кореспонденції з рахунками 91 «Загальновиробничі витрати», 23 «Виробництво» (у залежності від обраної облікової політики) у частині нарахова-

ної суми за нафту, товарний природний газ або стабільний газовий конденсат власного видобутку.

Облік ведеться у наступних реєстрах бухгалтерського обліку:

1. При комп'ютерній та меморіально-ордерній формах ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських операцій; відомість (журнал – ордер відповідно) за рахунками 642, 91, 23 у частині нарахованої суми за нафту, товарний природний газ або стабільний газовий конденсат власного видобутку.

2. При журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку: журнал – ордер 3 розд. II п.14(5,15) (гр. 9), відомість № 3.6. п.2 (гр. 18, 19, 20) у частині нарахованої суми за нафту, товарний природний газ або стабільний газовий конденсат власного видобутку.

Алгоритм ув'язки з показниками фінансової звітності:

1. (Ф-2): р. 090 (гр. 3), (Ф-2): р. 040 (гр. 3), (Ф-1): р.550 (гр. 4-гр.3) у частині нарахованої суми за нафту, товарний природний газ або стабільний газовий конденсат власного видобутку.

2. Порівняння з показниками фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва: (Ф-2М): р.130 (гр. 3),(Ф-1М): р.550 (гр. 4, 3) у частині нарахованої суми за нафту, товарний природний газ або стабільний газовий конденсат власного видобутку.

Для перевірки показника «Суми, сплачені в рахунок платежів, що підлягали сплаті щодаки за звітний період» форми податкової звітності «Розрахунок рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються на території України» необхідно перевірити дебетові обороти рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» за аналітичним рахунком «рентна плата за нафту, природний газ стабільний газовий конденсат власного видобутку» у кореспонденції з рахунком 311 «Поточні рахунки у національній валюті» у частині суми плати за нафту, природний газ або стабільний газовий конденсат власного видобутку, сплаченої в рахунок платежів, що підлягали сплаті щодаки за звітний період.

Облік ведеться у наступних реєстрах бухгалтерського обліку:

1. При комп'ютерній та меморіально-ордерній формах ведення бухгалтерського обліку – журнал реєстрації господарських

операцій; відомість (журнал – ордер відповідно) за рахунками 642, 311 у частині суми рентної плати за нафту, природний газ, газовий конденсат власного видобутку, сплаченої в рахунок платежів, що підлягали сплаті щодаки за звітний період.

2. При журнально-ордерній формі журнал – ордер 1 розділ III гр.8, відомість № 3.6. р.2 (гр.6) у частині суми рентної плати за нафту, природний газ стабільний газовий конденсат власного видобутку, сплаченої в рахунок платежів, що підлягали сплаті щодаки за звітний період.

Алгоритм ув'язки з показниками фінансової звітності:

1.(Ф-1): р.170 (гр4-гр.3) у частині суми рентної плати за нафту, природний газ, газовий конденсат власного видобутку, сплаченої в рахунок платежів, що підлягали сплаті щодаки за звітний період.

2. Порівняння з показниками фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва: (Ф-1М): р.170 (гр.4 -гр.3) у частині суми рентної плати за нафту, природний газ, газовий конденсат власного видобутку, сплаченої в рахунок платежів, що підлягали сплаті щодаки за звітний період.

Запитання для перевірки знань

1. Розкрийте методику камеральної та документальної перевірки податку з власників транспортних засобів.
2. Які етапи перевірки Розрахунку плати за землю?
3. В чому полягає особливість перевірок правильності нарахування ресурсних платежів?

Тестові завдання

1. Ліміт по використанню води розраховується на:
 - а) 3 роки;
 - б) 2 роки;
 - в) 1 рік;
 - г) 10 років.

2. Плата за використання води зверх ліміту сплачується:

- а) в 2-кратному розмірі;
- б) в 5-кратному розмірі;
- в) в розмірі 50 % від суми перевищення ліміту;
- г) в 3-кратному розмірі.

3. Перевірка плати за використання лісових ресурсів здійснюється на основі:

- а) лісорубних талонів;
- б) лісорубних квитків та ордерів;
- в) лісових ордерів;
- г) лісових купонів.

4. У лісорубному квитку не вказується:

- а) група лісів;
- б) місце знаходження лісосіки;
- в) кількість лісорубів;
- г) способи рубки.

5. Відповідальність за правильність обчислення суми плати за лісові ресурси і повноти її сплати до бюджету несуть:

- а) лісоруби;
- б) міністерство природних ресурсів;
- в) лісники;
- г) лісгоспи.

6. Розрахунок суми податку з власників транспортних засобів подається:

- а) в день державної реєстрації транспортних засобів;
- б) протягом 20 днів після державної реєстрації транспортних засобів;
- в) в кінці року, в якому придбано транспортний засіб;
- г) протягом 10 днів після державної реєстрації транспортних засобів.

7. При перевірці правильності розрахунку сум податку з власників транспортних засобів до уваги не береться:

- а) кількість авто;
- б) об'єм двигуна;
- в) кількість коліс;
- г) ставка податку.

8. Збір за забруднення навколишнього природного середовища у разі перевищення лімітів стягується у:

- а) 5-кратному розмірі;
- б) 2-кратному розмірі;
- в) 10-кратному розмірі;
- г) у розмірі 50 % від обсягів перевищення.

9. При перевірці правильності обчислення плати за землю до уваги не береться:

- а) родючість ґрунтів;
- б) площа земельної ділянки;
- в) грошова оцінка земель;
- г) ставка плати за землю;

10. Сплата плати за землю юридичними особами здійснюється:

- а) щоквартально;
- б) щомісячно;
- в) до 20 числа місяця, наступного за звітним;
- г) до 10 числа місяця, наступного за звітним.

11. Річний розрахунок земельного податку подається:

- а) до 1 січня;
- б) до 30 січня;
- в) до 1 лютого;
- г) до 1 березня.

ТЕМА 8

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ПРИ СПРОЩЕНІЙ СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ

8.1. Контроль за правильністю нарахування і своєчасністю сплати єдиного податку – суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами

Підприємства, які згідно з чинним законодавством обрали спосіб оподаткування доходів за єдиним податком, ведуть бухгалтерський облік, керуючись Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.09.98р. №196, згідно з яким суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи можуть застосовувати спрощену форму бухгалтерського обліку, порядок ведення якої встановлено Вказівками про склад і порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 31.05.96р. №112, але з урахуванням деяких уточнень.

Суб'єкти малого підприємництва незалежно від технології та наявності виробництва продукції (робіт, послуг), його матеріаломісткості та кількості здійснюваних за місяць господарських операцій (обсягу документообороту), можуть вибрати будь-який з двох варіантів ведення спрощеної форми бухгалтерського обліку:

- 1) просту форму бухгалтерського обліку;
- 2) форму бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку майна малого підприємства.

Проста форма бухгалтерського обліку передбачає обов'язкове ведення таких облікових реєстрів:

- ♦ Книги обліку господарських операцій за формою № К-1;
- ♦ Відомості обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу) за формою № В-1;

- ◆ Відомості обліку виробничих запасів, готової продукції та товарів за формою № В-2.

Форма бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку майна малого підприємства передбачає обов'язкове ведення таких облікових реєстрів:

- ◆ Відомості обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу) за формою № В-1;
- ◆ Відомості обліку виробничих запасів, готової продукції та товарів за формою № В-2;
- ◆ Відомості обліку витрат на виробництво за формою № В-3;
- ◆ Відомості обліку грошових коштів і фондів за формою № В-4;
- ◆ Відомості обліку розрахунків та інших операцій за формою № В-5;
- ◆ Відомості обліку реалізації за формою № В-6;
- ◆ Відомості обліку розрахунків з постачальниками за формою № В-7;
- ◆ Відомості обліку заробітної плати за формою № В-8 (без використання граф 18 – 21);
- ◆ Відомості (шахової) за формою № В-9.

Однак малі підприємства мають право застосовувати і звичайну журнально-ордерну схему обліку відповідно до нового Плану рахунків. Якщо підприємство до переходу на сплату єдиного податку застосовувало саме таку форму обліку і йому доцільно продовжувати її вести, то суб'єкт малого підприємництва може не переходити на спрощену форму бухгалтерського обліку.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291, передбачено, що суб'єкт малого підприємництва для відображення в бухгалтерському обліку понесених витрат застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами». На рахунках класу 8 ведеться облік витрат щодо операційної діяльності (крім рахунка 85 «Інші затрати») за елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація необоротних активів, інші операційні витрати. Що стосується

рахунка 85 «Інші затрати», то він застосовується для відображення витрат, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю, і тільки тими підприємствами, які не використовують рахунки класу 9. По дебету зазначених рахунків відображається сума понесених витрат. Суми витрат, понесені у зв'язку з виконанням робіт і послуг, щомісяця списуються з кредиту рахунків класу 8 до дебету рахунка 23 «Виробництво». З такою ж періодичністю (щомісяця) сума, що обліковується на рахунку 23, в повному обсязі списується до дебету рахунка 79 «Фінансові результати». Що стосується витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, то передбачено такий порядок їх відображення. З кредиту рахунків класу 8, на яких такі витрати накопичувалися, вони списуються до дебету рахунка 23. Потім з кредиту рахунка 23 щомісяця і в повному обсязі такі витрати списуються до дебету рахунка 26 «Готова продукція».

На суму, що дорівнює вартості залишків матеріальних цінностей, раніше списаних у виробництво, але не підданих обробленню, використанню тощо (іншими словами, вартість незавершеного виробництва, визначеного за даними аналітичного обліку), має бути скоригована (зменшена) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), списану свого часу до дебету рахунка 79 «Фінансові результати» (методом «червоне сторно»). Одночасно на вартість не використаних у виробництві матеріальних цінностей має бути зменшено показник матеріальних витрат. У регістрах бухгалтерського обліку мають бути зроблені такі записи:

Зміст господарських операцій	Дебет рахунка	Кредит рахунка
1	2	3
Відображено коригування собівартості продукції на вартість невикористаних ТМЦ (методом «червоне сторно»)	79	26
Відображено зменшення матеріальних витрат на вартість невикористаних ТМЦ з одночасним коригуванням витрат на виробництво (методом «червоне сторно»)	80	20
	23	80
	26	23

У бухгалтерському обліку нарахування суми єдиного податку відображається записом Д-т 85 – К-т 641/«Єдиний податок» – на суму податку. Сплата єдиного податку відображається записом Д-т 641/«Єдиний податок» – К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – на суму податку.

Наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. №39 затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва». Цим документом встановлено зміст і форму фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок заповнення його статей. Фінансову звітність платники єдиного податку згідно з цим наказом зобов'язані подавати щоквартально.

У Звіті про фінансові результати сума єдиного податку відображається в додатковому рядку 131.

Юридичні особи, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, розраховують суму єдиного податку виходячи з виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається як сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (і) до каси за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг). При здійсненні операцій з реалізації основних фондів виручкою вважається різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів, та їх залишковою вартістю.

Платникам єдиного податку – юридичним особам заборонено застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантажену продукцію, крім готівкових і безготівкових розрахунків грошовими коштами. Однак це не стосується розрахунків з використанням векселів, що погашаються грошовими коштами.

При використанні ставки єдиного податку в розмірі 3% до суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) повинні включатися суми податку на додану вартість. Це пов'язане з тим, що виручкою вважається сума, що надійшла на розрахунковий рахунок або до каси підприємства, а ця сума містить у собі й податок на додану вартість. Крім того, законодавством визначе-

но, 3% суми виручки розраховується тільки без урахування акцизного збору, а отже, з урахуванням податку на додану вартість.

З метою обкладення єдиним податком коштів, що надходять на банківський рахунок «єдиноподатника» – комісiонера від продажу товарів комітента до бази для нарахування єдиного податку включаються тільки суми комісійної винагороди. Кошти, що надходять на рахунки юридичних осіб від надання експедиторських, брокерських послуг, не враховуються при визначенні виручки, оскільки є транзитними. Суми готельного, ринкового зборів, що надходять на банківський рахунок, не беруть участі при розрахунку виручки для цілей єдиного податку.

Що стосується обкладення єдиним податком позареалізаційних доходів, то в цьому питанні ДПАУ дотримується тієї думки, що позареалізаційні доходи підлягають обкладенню єдиним податком.

Кошти, отримані на банківський рахунок або до каси підприємства як внесок до статутного фонду, не підлягають обкладенню єдиним податком.

Не обкладаються єдиним податком грошові кошти, отримані на зворотній основі, оскільки такі кошти взагалі не є доходом підприємства.

Не обкладається єдиним податком продаж іноземної валюти при обміні іноземної валюти на гривні в еквіваленті, розрахованому за встановленим курсом НБУ, так як іноземна валюта не є для підприємства товаром, або продукцією.

Виручка в іноземній валюті, що підлягає обов'язковому продажу, включається до об'єкта обкладення єдиним податком у момент зарахування суми, отриманої внаслідок її продажу на міжбанківському валютному ринку, на поточний гривневий рахунок підприємства.

Підприємства, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, форма якої, а також порядок її ведення, затвержені наказом ДПАУ від 12.10.99р. №554. Книга обліку доходів і витрат обов'язково повинна бути прошнурована і мати про-

нумеровані сторінки. На останній сторінці вказується кількість сторінок, що є в книзі, напис про це завіряється підписом керівника, печатками підприємства та органу державної податкової служби, в якому зареєстроване таке підприємство. Якщо сторінки в Книзі закінчилися, підприємство має зареєструвати в органі державної податкової служби за своїм місцезнаходженням нову Книгу. При цьому дата першого запису в новій Книзі повинна припадати на день, наступний за днем останнього запису, зробленого в Книзі, зареєстрованій раніше. У Книзі підприємство у хронологічній послідовності відображає операції, здійснені у звітному (податковому) періоді.

Усі записи в Книзі повинні здійснюватися на дату зарахування або списання грошових коштів по банківському рахунку або касі платника. Дані про отримані доходи відображаються у Книзі з урахуванням податку на додану вартість, але без урахування акцизного збору.

Книга містить сім граф. Сума доходів, отриманих від виробництва і продажу продукції (товарів, робіт, послуг), відображається у графі 3.

Виручка від реалізації основних фондів відображається у графі 4 Книги. При здійсненні операцій з реалізації основних фондів для цілей єдиного податку виручкою вважається різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів, та їх залишковою вартістю.

У графі 5 «Позареалізаційні доходи і виручка від інших операцій» відображаються суми, фактично отримані суб'єктами підприємницької діяльності на банківський рахунок і до каси від інших операцій (від продажу цінних паперів, матеріалів, МШП, палива, орендна плата, відсотки, грошові кошти, отримані у вигляді безповоротної фінансової допомоги, кредиторська заборгованість, щодо якої минув термін позовної давності, а також дивіденди, якщо вони не були оподатковані у джерела виплати згідно із Законом про податок на прибуток). При цьому слід мати на увазі, що, незважаючи на передбачену необхідність відображення у графі 5 усіх позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації, для обчислення єдиного податку застосовуються тільки ті дані по цій графі, які відображають виручку від іншої

реалізації, тобто дані про виручку від реалізації цінних паперів, МШП, матеріалів, палива та орендної плати.

Таким чином, об'єктом для обчислення єдиного податку насправді будуть не дані по графі 6, а сума показників граф 3, 4 і 5 (у частині виручки від іншої реалізації).

У графі 7 «Загальна сума витрат, здійснених у зв'язку з веденням господарської діяльності» відображається фактична сума витрат, здійснених з банківського рахунка і з каси підприємств, у зв'язку з продажем продукції (товарів, робіт, послуг), проведенням фінансових операцій, а також іншою діяльністю. Графа 7 Книги має заповнюватися з урахуванням податку на додану вартість і акцизного збору.

Суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності має право самостійно обрати одну з таких ставок єдиного податку:

- ◆ 3 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору, але при цьому сплачувати податок на додану вартість згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97р. №168/97-ВР;
- ◆ 5 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Юридичні особи, які перейшли на сплату єдиного податку за ставкою 5%, не є платниками податку на додану вартість і, отже, не мають права:

- ◆ виписувати податкові накладні та вказувати в них суму податку на додану вартість;
- ◆ отримувати податковий кредит щодо сум податку, сплачених при придбанні товарів (робіт, послуг) на митній території України при їх ввезенні на митну територію України, а також на відшкодування податку, сплаченого постачальникам у зв'язку з придбанням товарів, вивезених за межі митної території України, або робіт (послуг), призначених для використання і споживання за межами митної території України. Зазначені суми податку вклю-

чаються до вартості товарів (робіт, послуг). Операції з подальшого продажу товарів (робіт, послуг) як купованих, так і власного виробництва, здійснюються без нарахування податку на додану вартість.

Платники єдиного податку, які обрали спосіб оподаткування за ставкою 3%, є платниками податку на додану вартість і сплачують цей податок відповідно до вимог Закону України «Про податок на додану вартість». Отже, на таких платників поширюються всі норми цього Закону, в тому числі стосовно ведення податкового обліку, заповнення податкових накладних, подання податкових декларацій з податку на додану вартість.

Якщо суб'єкт підприємництва не є платником податку на додану вартість, то він не має права перейти на сплату єдиного податку за ставкою 3%.

Такий суб'єкт зможе працювати на спрощеній системі, тільки застосовуючи ставку єдиного податку в розмірі 5%.

Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності незалежно від вибору ставки єдиного податку – 3 або 5% – може бути прийняте не більше одного разу за календарний рік.

Платник єдиного податку не звільняється від сплати таких податків і зборів, як:

- ◆ податок на додану вартість (для платників єдиного податку, які обрали ставку 3%); акцизний збір;
- ◆ мито;
- ◆ державне мито;
- ◆ податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- ◆ збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства;
- ◆ збір за забруднення навколишнього середовища.

Також відповідно до законодавства платники єдиного податку не звільнені від обов'язку сплати ряду місцевих податків і зборів (за винятком збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг), рентних платежів тощо.

Форми розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою за ставкою 3% та 5% затверджені Наказом Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 року, зареєстрованим Міністерством юстиції України 18 жовтня 1999 року за № 708/4001

Для того, щоб перевірити повноту та правильність нарахування єдиного податку, необхідно перевірити повноту відображення бази оподаткування.

1. Для розрахунку за ставкою 3% – це показники:

- ◆ виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору;
- ◆ виручка від реалізації основних фондів.

В розрахунку показник «Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору» (але з податком на додану вартість) міститься по номеру рядка «2», коду рядка «02», які наведені по стовпчиках:

«4» – «За звітний квартал»,

«5» – «в тому числі: перший місяць кварталу»;

«6» – «в тому числі: другий місяць кварталу»;

«7» – «Наростаючим підсумком з початку звітного року».

Для цього потрібно скласти показники дебетових оборотів бухгалтерських рахунків відповідно за місяць, або квартал, або наростаючим підсумком з початку року:

301 «Каса в національній валюті» або 301-1 «Каса в іноземній валюті» (якщо розрахунки за товари, роботи, послуги здійснено в іноземній валюті);

311 «Поточний рахунок в банку в національній валюті», або 312 «Поточний рахунок в банку в іноземній валюті».

При цьому потрібно перевірити первинні бухгалтерські документи – прибуткові касові ордери, виписки по рахунку банку, а також виписані та надані покупцям рахунки – фактури, договори, по яким здійснена така оплата. При надходженні коштів по договорам комісії, доручення, брокерських, агентських, та інших, якщо платник єдиного податку здійснює функції комісіонера, повіреного, брокера, агента, в базу оподаткування єдиним податком включається тільки винагорода. Тому, необхід-

но здійснити аналіз таких договорів і згідно їх умовам вираховувати суму винагороди. В бухгалтерському обліку надходження від комітентів, поручителів, замовників повинні обліковуватися по бухгалтерському рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», а сума винагороди відображається проводкою Д-т 685 К-т 702 «Дохід від реалізації» разом з податку на додану вартість.

Якщо підприємство сплачує акцизний збір, то суми із суми передоплати потрібно вирахувати суму акцизного збору (бухгалтерська проводка Д-т 645 К-т 642, де 645 або інший рахунок (646, або 647 тощо, яке веде підприємство) податкове зобов'язання по акцизному збору – на суму нарахованого акцизного збору кредит 642 «Акцизний збір».

В подальшому, при відображенні відвантаження продукції, або надання робіт, послуг, буде зроблено бухгалтерську проводку на зменшення доходу у частині акцизного збору: Д-т 701,702,703 К 645.

Такі показники обліковуються в бухгалтерських регістрах:

- ◆ при автоматизованій формі ведення бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютера – журнал реєстрації господарських операцій та картки або відомості рахунків 301, 311,312,685, 702,642;
- ◆ при журнально – ордерній формі ведення бухгалтерського обліку журнал – ордер -1, відомості 1.1 та 1.2;
- ◆ при меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку – меморіальний ордер по рахунках 301, 311,312,685, 702,642;
- ◆ при використанні форми ведення бухгалтерського обліку із застосуванням регістрів обліку майна малого підприємства – Відомість обліку грошових коштів і фондів (форма № В-4).

При визначенні об'єкту оподаткування при посередницьких операціях (комісійні, доручення, експедиторські, брокерські, агентські та інші):

- ◆ при журнально – ордерній формі ведення журнал – ордер №6 по кредиту рахунку 70 – при комп'ютерній формі

ведення бухгалтерського обліку картка рахунку або відомість рахунку № 70 в частині винагороди;

- ◆ при меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку – меморіальний ордер по рахунку 70 в частині винагороди;
- ◆ при використанні форми ведення бухгалтерського обліку із застосуванням реєстрів обліку майна малого підприємства – Відомість обліку грошових коштів і фондів (форма № В-4) в частині винагороди.

При позареалізаційних операціях – списання кредиторської заборгованості стосовно якої закінчився строк позовної давності – дані рахунку 685 «Розрахунки з іншими дебіторами та кредиторами» або дані рахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», або 362 «Розрахунки з іноземними покупцями». При списанні такої заборгованості потрібно залучити до перевірки первинні документи: наказ по підприємству про списання такої заборгованості та договори, по яким утворилась така заборгованість. Згідно ст. 71 Цивільного Кодексу України строк позовної давності встановлено 3 роки. Тому потрібно проконтролювати підстави для її списання, а саме настання такого строку. Якщо така заборгованість утворилася з одержанням передоплати за відвантажені товари, надані роботи, послуги, то нема підстав для обкладення такої заборгованості єдиним податком, так як при отриманні передоплати підприємство нарахувало єдиний податок. Якщо це пов'язано з одержанням товарів, робіт, послуг, за які підприємство не розрахувалося своєчасно, то таку заборгованість потрібно включити до об'єкту оподаткування єдиним податком.

У фінансовій звітності виручка від продажу відображається за моментом відвантаження товарів, надання робіт, послуг: Ф-2М: гр.3 ряд.010; гр.3 ряд.020; гр.3 ряд.040; гр.3 ряд.050; гр.3 ряд.060, а в Ф-1М: ряд.530 гр.3 і 4 – кредиторська заборгованість, якщо надійшла передплата, і по гр.3 та 4 ряд.160 та 210 – дебіторська заборгованість, якщо передоплати не було.

Так як в податковій звітності визначається база оподаткування по касовому методу, для визначення бази оподаткування по показникам фінансової звітності до нарахованого доходу

ду в бухгалтерському обліку (по даті відвантаження товару, чи відпуску робіт, послуг (рахунки 701, 702, 703) додати убуток кредиторської заборгованості покупців або вирахувати її приріст. То алгоритм перевірки податкового показника показник «Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору» буде такий:

гр.3 Ф-2М (ряд. 010 «-» р.020) в частині акцизного збору та повернутих товарів (робіт, послуг) «+» гр.3 Ф-2М (ряд.040 + ряд.050 + ряд.060) «+» ряд. 530 Ф-1М (гр. 3 «-» гр.4), або «-» ряд. 530 Ф-1М (гр. 4 «-» гр.3).

Інформація про такі операції міститься в бухгалтерських рахунках 74 «Дохід від реалізації необоротних активів», по рахунку 97 «Собівартість реалізованих необоротних активів» та по рахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» При цьому потрібно перевірити рахунки-фактури, договори, накладні, акти прийому-передачі необоротних активів (основних засобів) та з'ясувати в який період відбувся такий продаж. Також потрібно перевірити надходження коштів за такі основні засоби, та встановити правильність обрахування їх залишкової вартості. Для цього потрібно на підставі наказу про облікову політику підприємства встановити метод нарахування амортизації, та правильність її нарахування. Перевіряються також акти вводу в експлуатацію таких основних засобів, тобто підстави для нарахування амортизації.

Перевіряються також акти вводу в експлуатацію таких основних засобів, тобто підстави для нарахування амортизації. Нарухування амортизації по основним засобам починається в наступному місяці після місяця, в якому такий актив було введено в експлуатацію. Нарухування амортизації відображається проводкою: Д-т 831 «Амортизація основних засобів» та К-т 131 «Знос основних засобів» або 90 «Собівартість реалізації» або 91 «Загально виробничі витрати» або 92 «Адміністративні витрати».

При продажу основних засобів робиться проводка на списання нарахованої амортизації при вибутті: Д-т 131 «Знос основних засобів» К-т 10 «Основні засоби», а залишкова вартість списується на рахунок 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів».

По кредиту рахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» у кореспонденції з рахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» або 685 «Розрахунки з іншими дебіторами та кредиторами» повинна бути відображена виручка від продажу з податку на додану вартість. По дебету рахунку 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» відображається залишкова вартість основних засобів у кореспонденції з рахунком 10 «Основні засоби». По кредиту рахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» відображається позитивна різниця між сумою виручки від продажу над залишковою вартістю, що відноситься до складу об'єкту оподаткування єдиним податком. При від'ємній різниці результат буде відображено по дебету цього рахунку.

При комп'ютерному веденні бухгалтерського обліку застосовується журнал реєстрації господарських операцій, відомості або картки цих рахунків. При журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку – журнал – ордер № 6 по рахунку 74 «Дохід від реалізації необоротних активів» та 793 «Результат іншої звичайної діяльності» та журнал – ордер – 5 по рахунку 97 «Собівартість реалізованих необоротних активів». При використанні простої форми ведення бухгалтерського обліку – Книга обліку господарських операцій за формою № К-1 та Відомість обліку реалізації – Типова форма № В-6 (оплата) та Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (знос) В-4); Типова форма № В-1 (продаж основних засобів).

У фінансовій звітності за моментом передачі основних засобів: Ф- 2М: р. 050, гр.3 «-» р.150 гр.3 в частині реалізації необоротних активів. З рядку 050 гр.3 Ф-2М вибірково. В фінансовій звітності інформація відображається наростаючим підсумком з початку року.

Від'ємний результат продажу основних засобів не відображається в книзі доходів і витрат і не включається до бази оподаткування єдиним податком.

Рядок 4 – це показник «Всього виручка від реалізації» (код рядка 04), який є результатом складання показників 2 та 3 рядка і також наведено по стовпчиках:

«4» – «За звітний квартал»,

- «5» – «в тому числі: перший місяць кварталу»;
- «6» – «в тому числі: другий місяць кварталу»;
- «7» – «Наростаючим підсумком з початку звітного року».

Рядок 5 – «Нараховано єдиного податку за ставкою 3%» – це показник, який є добутком множення показника «Всього виручка від реалізації» та ставки податку, тобто 3%. В бухгалтерському обліку робиться запис Д-т 92 «Адміністративні витрати» (або Д 85) та К-т 641 «Єдиний податок». Таким чином, щоб перевірити повноту нарахування та відображення в бухгалтерському обліку єдиного податку необхідно перевірити кредитові обороти бухгалтерського рахунку 641 «Єдиний податок». В фінансовій звітності нарахування податку відображається у формі № 2-М «Звіт про фінансові результати малого підприємства», ряд.131. Для перевірки повноти нарахування цього податку можливо методом порівняння цих показників між собою, тобто рядок розрахунку №5 та ряд. №131 форми №2-М, гр.3 «За звітний період».

Бухгалтерський облік сплати єдиного податку ведеться в таких облікових регістрах:

- ♦ при комп'ютерному обліку відомість або картка рахунку 641 «Єдиний податок»;
- ♦ при журнально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку журнал – ордер № 1 розділ III, та журнал – ордер №3 розділ II.

При використанні простої форми ведення бухгалтерського обліку – Книга обліку господарських операцій за формою № К-1, та Відомість обліку грошових коштів і фондів (форма № В-4), Відомість (шахова) (форма № В-9).

Для того, щоб перевірити дані по сплаті єдиного податку, необхідно виписки банку звірити з даними дебетового обороту бухгалтерського рахунку 641 «Єдиний податок» у регістрах бухгалтерського обліку.

Сплата єдиного податку у фінансовому звіті не відображається. В балансі форма №1-М відображається інформація про стан розрахунків, переплата або недоплата податку.

Рядок 7 «Підлягає до сплати за ставкою 3% (за даними платника)» – це дані кредитового сальдо бухгалтерського рахунку 641 «Єдиний податок» на кінець останнього місяця звітного періоду.

8.2. Перевірка правильності нарахування фіксованого сільськогосподарського податку

Початковим етапом є перевірка основних положень Наказу про облікову політику підприємства щодо сплати фіксованого сільськогосподарського податку. При цьому потрібно перевірити постійність дотримання облікової політики на підприємстві, а саме відсутність змін у сплаті видів податків та зборів (обов'язкових платежів) протягом звітного (податкового) року.

При перевірці статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку перевіряється, чи може бути підприємство платником фіксованого сільськогосподарського податку, чи відповідає його статус визначенню платника фіксованого сільськогосподарського податку згідно чинного законодавства.

Відповідно до ст.2 Закону України від 17.12.98р. №320-XIV «Про фіксований сільськогосподарський податок» платниками фіксованого сільськогосподарського податку є сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу підприємства. У разі, коли у звітному періоді валовий дохід від операцій з реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки становить менш як 75 відсотків загального обсягу реалізації, підприємство сплачує податки у наступному звітному періоді на загальних підставах. До платників фіксованого сільськогосподарського податку належать також власники земельних ділянок та земле-

користувачі, в тому числі орендарі, які виробляють товарну сільськогосподарську продукцію, крім власників та землекористувачів земельних ділянок, переданих для ведення особистого підсобного господарства, будівництва та обслуговування жилого будинку, господарських будівель (присадибна ділянка), садівництва, дачного будівництва, а також наданих для городництва, сінокосіння та випасання худоби.

Відповідно до Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку платниками цього податку також є суб'єкти господарювання, утворені в результаті реорганізації сільськогосподарського підприємства – платника фіксованого сільськогосподарського податку (незалежно від терміну реорганізації), які також займаються виробництвом та вирощуванням, переробкою та збутом сільськогосподарської продукції.

Новостворені суб'єкти господарювання, основним видом діяльності яких є виробництво (вирощування), переробка та збут сільськогосподарської продукції, у рік створення є платниками фіксованого сільськогосподарського податку.

При перевірці підприємств, що утворилися в результаті реорганізації сільськогосподарських підприємств, необхідно перевірити, чи було «батьківське» підприємство платником фіксованого сільськогосподарського податку. Якщо ж «батьківське» підприємство було платником фіксованого сільськогосподарського податку то підприємства, що утворені в результаті реорганізації автоматично є платниками фіксованого сільськогосподарського податку до кінця звітної періоду, незалежно від обсягу реалізації сільськогосподарської продукції.

Також необхідно перевірити правильність визначення питомої ваги доходу (виручки) підприємства від реалізації власної сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки.

На даному етапі проводиться розрахунок визначення питомої ваги доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства відповідно до Методичних рекомендацій з визначення питомої ваги доходу

(виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства, затверджених Мінагрополітики України від 29.12.02р. № 419.

На основі проведеного розрахунку необхідно визначити, який відсоток від загальної суми валового доходу складає дохід, одержаний від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки на власних переробних підприємствах і на давальницьких умовах за попередній звітний період. Якщо після проведення розрахунку, сума доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік перевищує 75% загальної суми валового доходу підприємства, то таке підприємство згідно ст.2 Закону про фіксований сільськогосподарський податок є платником фіксованого сільськогосподарського податку.

При визначенні відсотку доходу підприємства від реалізації сільськогосподарської продукції, як власного виробництва, так і продуктів її переробки, відповідно до Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.99р. №658 необхідно визначити:

- ◆ загальну суму валового доходу підприємства;
- ◆ вартість реалізованої сільськогосподарської продукції рослинництва;
- ◆ вартість реалізованої сільськогосподарської продукції тваринництва;
- ◆ вартість реалізованої сільськогосподарської продукції виробленої із сільськогосподарської сировини власного виробництва на власних переробних підприємствах та на давальницьких умовах незалежно від територіального розміщення підприємства, в тому числі – дохід (виручка) від реалізації продукції допоміжних виробництв і промислів (крім продукції переробки власних сільгосппродуктів);
- ◆ сума нарахованого акцизного збору при виробництві, виготовленні та реалізації підакцизної продукції;

- ◆ вартість наданих послуг (послуги машинно-тракторного парку, будівельних та ремонтних бригад, інші послуги), що пов'язані із сільськогосподарським виробництвом.

Валовий дохід (виручка) визначається як загальна сума доходу платника податку від усіх видів його діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах. Для перевірки проведеного розрахунку потрібно використовувати показники річної статистичної форми №50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», затвердженої Наказом Держкомстату України 01.07.02р. №254 та дані бухгалтерського обліку, щодо відображення доходів підприємства.

Для перевірки визначення доходу (виручки) від реалізації продукції рослинництва необхідно звірити дохід від реалізації продукції рослинництва, що відображений в гр.6 коду ряд.0010 форми №50-сг.

Для перевірки правильності визначення доходу (виручки) від реалізації продукції тваринництва слід перевірити відповідність суми доходу (виручки) від реалізації продукції тваринництва ряд.2 «Розрахунку визначення питомої ваги доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства» (далі – Розрахунок визначення питомої ваги доходу) та суму в гр.6 коду ряд.0130 форми №50-сг.

Для перевірки правильності визначення доходу (виручки) від реалізації продукції, виробленої з сільськогосподарської сировини власного виробництва на власних переробних підприємствах та на давальницьких умовах, необхідно перевірити відповідність суми ряд.3 Розрахунку визначення питомої ваги доходу та суми в гр.6 коду ряд.0220 форми №50-сг. При цьому необхідно звернути увагу на правильність визначення доходу (виручки) від реалізації продукції допоміжних виробництв та промислів, виготовленої з сільськогосподарської сировини не власного виробництва. Для цього необхідно перевірити відповідність суми доходу від реалізації цієї продукції в ряд. 3.1 Розрахунку визначення питомої ваги доходу даним, що відоб-

ражені гр.6 коду ряд.0250 форми №50-сг. При цьому доцільно перевірити наявність реалізації послуг допоміжних виробництв підприємства іншим суб'єктам підприємницької діяльності. У випадку виявлення відхилень, розбіжностей, неточностей потрібно здійснювати перевірку реалізації таких послуг в розрізі окремих виробництв, а при необхідності – і кожного факту здійснення таких операцій. Таку перевірку здійснюють по кредиту рахунку 23 «Виробництво» (субрахунки допоміжних виробництв) та дебету рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» – встановлюються факти реалізації таких послуг на сторону та повнота і своєчасність відображення доходу від реалізації таких послуг по кредиту рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Окремо перевіряються доходи (виручка), отримані від надання послуг машинно-тракторного парку, будівельних та ремонтних бригад, що пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції. Вартість таких послуг, відображена по кредиту рахунку 23 «Виробництво», порівнюється із сумою, відображеною в ряд.0260 гр.6 форми №50-сг. та сумою ряд. 5 Розрахунку визначення питомої ваги доходу.

Наступним етапом є перевірка наявності виробництва та реалізації підакцизної продукції. При цьому керуються нормами таких нормативно-правових документів: Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.92р. №18-92 із змінами та доповненнями; Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15.09.95р. №329 із змінами та доповненнями; Закон України «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої» від 07.05.96р. №178-96 із змінами та доповненнями, інші документи, що регулюють порядок нарахування акцизного збору. При перевірці необхідно звернути увагу, чи здійснює підприємство виробництво продукції виноградарства та виноробства, вирощування та переробку тютюну тощо.

На основі арифметичних розрахунків перевіряється правильність визначення доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її

переробки в загальній сумі валового доходу, що не може бути меншою 75%. У випадку, якщо питома вага менша, ніж 75%, платник податку не має права сплачувати фіксований сільськогосподарський податок, а повинен сплачувати податок на прибуток згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції від 22.05.97р. № 283/97-ВР із змінами та доповненнями.

Перейшовши на сплату фіксованого сільськогосподарського податку платники податку зменшують кількість сплати податків та обов'язкових платежів.

При перевірці сплати фіксованого сільськогосподарського податку необхідно встановити і дотримання загального порядку сплати різних податків та платежів.

Платники фіксованого сільськогосподарського податку зобов'язані утримувати і перераховувати податок з доходів працівників підприємства (та інших осіб, які є платниками цього податку), 1 % (2%) збору до Пенсійного фонду, 0,5%(1%) внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, 0,5% внесків до Фонду загальнообов'язкового соціального страхування України на випадок безробіття.

Для визначення об'єкту оподаткування платників фіксованого сільськогосподарського податку необхідно перевірити достовірність відображення в Розрахунку площі сільськогосподарських угідь, що знаходяться в користуванні:

- ◆ на правах власності (право власності на землю – це право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками);
- ◆ на умовах права користування (постійне користування – без встановлення строку, тимчасове користування – на умовах оренди).

По рядку «Земельна ділянка надана на підставі» вказується назва документу, на підставі якого надано право користування землею. Власність на землю підтверджується Державним актом на право власності на землю, сертифікатом на право на земельну частку (пай), договором оренди земельної ділянки або договором оренди земельної частки (паю). До Форми розрахунку

ку фіксованого сільськогосподарського податку подається виписка з Державного земельного кадастру про склад земельних угідь та їх грошову оцінку.

В деяких регіонах між господарствами та власниками земельних паїв можуть укладатися договори ренти, згідно з якими рентна плата виплачується як винагорода за відмову від виділення земельної ділянки в натурі та індивідуального використання її власником. Така форма земельних відносин не передбачена ні Цивільним кодексом України від 16.01.03р. №435-IV, ні Законом України «Про оренду землі» від 06.10.98р. №161-XIV. Тому, в таких випадках необхідно перевірити, чи включено в договір оренди земельної частки (паю) умова щодо відмови орендодавця від виділення йому конкретної земельної ділянки до завершення дії договору, а для орендаря – щодо сплати послуг з оформлення права власності на земельну ділянку в разі довгострокового розірвання договору однією із сторін.

Для перевірки законності оренди земельної частки (паю) необхідно перевірити наявність укладених в установленому порядку Договорів оренди землі з кожним власником сертифікату на право на земельну частку (пай). При цьому звертається увага на наявність в договорі оренди визначення кількісних та якісних характеристик, взятої в оренду землі. Укладання договору повинно бути здійснено у відповідності із типовою формою договору оренди земельної частки (паю), затвердженої Наказом Державного комітету України по земельних ресурсах №5 від 17.01.2000р. При перевірці таких договорів слід звернути увагу на питання про їх нотаріальне посвідчення відповідно з п.3 ст.13 Закону України «Про оренду землі».

При перевірці порядку укладання Договорів оренди паю необхідно враховувати вимоги Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю)» від 24.01.01р. №119. На основі даного Порядку можна не вимагати обов'язкового нотаріального посвідчення договору, однак, з метою уникнення можливих спорів можна надати пропозицію про доцільність затвердження договору у нотаріуса або у сільській (селищній) раді.

Наступним етапом є перевірка державної реєстрації Договорів оренди землі, оскільки така реєстрація є офіційним визнанням і підтвердженням державного факту виникнення або припинення права оренди земельних ділянок. Дана реєстрація Договору оренди землі здійснюється відповідно до вимог Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку державної реєстрації договорів оренди землі» від 25.12.98р. №2073, а Договору оренди земельної частки (паю) – відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю)» від 24.01.01р. №119. Факт державної реєстрації Договору оренди землі підтверджується гербовою печаткою відповідної ради Державної адміністрації або уповноваженою ним посадовою особою на всіх примірниках Договору оренди землі.

При необхідності підтвердження факту реєстрації договорів оренди землі слід звірити наявність таких договорів з даними Книги записів державної реєстрації договорів оренди землі.

На Договорі оренди паю, на відміну від Договору оренди землі (на якому ставиться гербова печатка і підпис відповідальної особи), повинен бути проставлений штамп із зазначенням дати реєстрації і номеру запису та підпис особи, яка зареєструвала договори в Книги записів реєстрації договорів оренди земельних часток (паїв).

У випадку, коли в договори оренди були внесені зміни, такі договори підлягають перереєстрації. Моментом набуття чинності договору оренди є день їх державної реєстрації. Разом з договорами оренди землі мають бути копії сертифікатів на право на земельну частку (пай) кожного орендодавця.

Якщо земельна ділянка орендується в осіб, що мають Державний акт на право власності на землю, то необхідно перевірити, чи укладені договори оренди землі з кожним власником землі. При цьому додатком до даного договору обов'язково має бути завірена копія Акту на передачу землі у приватну власність, а також Акту обстеження якісних характеристик земельної ділянки.

Наступним етапом є перевірка повноти відображення орендних операцій в бухгалтерському обліку у відповідності з

П(С)БО 14 «Оренда». Звертається увага, чи обліковуються орендовані земельні ділянки на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, відображеною в сертифікатах на право на земельну частку (пай). Оскільки оренда земельних ділянок на теперішній час, як правило, є різновидом оперативної оренди. У випадках виявлення фінансової оренди земельних ділянок та сертифікатів на земельну ділянку (пай) слід перевірити правильність відображення в обліку таких операцій.

При перевірці приналежності земельних ділянок необхідно врахувати законність та правомірність нарахування та сплати фіксованого сільськогосподарського податку підприємствами, що орендують земельні ділянки. Для цього визначається, чи передбачено умовами договору оренди землі право сплати фіксованого сільськогосподарського податку. У разі, коли платник фіксованого сільськогосподарського податку відповідно до законодавства здає земельні ділянки в оренду, орендовані площі не можуть включатися до розрахунку сплати фіксованого сільськогосподарського податку орендаря. Орендарі земельних ділянок мають права бути платниками фіксованого сільськогосподарського податку, якщо такий податок не сплачує орендодавець.

При перевірці Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку слід перевірити відповідність та правильність заповнення юридичних реквізитів даної форми, а саме: назва підприємства (штамп), ідентифікаційний код, місце знаходження, основний поточний рахунок та банк, в якому він відкритий, підписи керівника та головного бухгалтера.

При перевірці розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку, на початковому етапі перевіряється правильність та відповідність відображення грошової оцінки площі сільськогосподарських угідь у відповідності з проведеними розрахунками Державного комітету України по земельних ресурсах за Методикою грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.95 № 213.

Потім перевіряється своєчасність складання та подачі Розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку. Розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку щороку до 1 лютого поточного року подається платником податку до органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку.

Для перевірки правильності розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку необхідно встановити чи не відноситься підприємство до гірських зон та поліських територій згідно Постанови КМУ №2068 від 25.12.1998 р. «Про визначення поліських територій України».

Критеріями віднесення адміністративно-територіальних одиниць до поліських територій є їх розташування:

- ◆ у межах природно-сільськогосподарської зони Полісся, для якої властиве переважання ново-підзолистих і дернових ґрунтів піщаного та супіщаного механічного складу, а також перезволожених і заболочених земель (лучних і болотних ґрунтів, включаючи торфові);
- ◆ у смузі переходу від Поліської до Лісостепової зони, якщо зазначені в абзаці третьому пункту 1 цієї постанови види ґрунтів (земель) становлять не менш як 60 відсотків у загальному складі сільськогосподарських угідь.

Порядок визначення гірських зон здійснюється на основі Закону України «Про статус гірських населених пунктів в Україні» від 15.02.95 р. №56/95-ВР. Відповідно до даного закону до гірських населених пунктів належать міста, селища міського типу, селища, сільські населені пункти, які розташовані у гірській місцевості, мають недостатньо розвинуті сферу застосування праці та систему соціально-побутового обслуговування, обмежену транспортну доступність.

Критеріями віднесення населених пунктів до категорії гірських є:

- ◆ розташування населеного пункту або частини його, на якій проживає більш як третина мешканців цього населеного пункту, на висоті 400 метрів і вище над рівнем моря на території, рельєф якої дуже розчленований байраками, водотоками тощо, та розміщення 50 і більше відсотків

сільськогосподарських угідь у межах цього пункту на схилах крутизною 12 градусів і більше;

- ♦ якщо на одного жителя припадає менш як 0,25 гектара ріллі або при її відсутності – менш як 0,60 гектара сільськогосподарських угідь;
- ♦ суворі кліматичні умови: холодна і довга зима (середня тривалість – не менше 115 днів, середньодобова температура повітря у січні не перевищує мінус 4 градуси за Цельсієм), прохолодне коротке літо (середня тривалість – не більше двох місяців, середньодобова температура у липні не перевищує 20 градусів за Цельсієм), велика кількість опадів (середньорічна сума опадів у рідкому і твердому стані – не менше 600 міліметрів), мають місце селеві явища, повені, вітровали, снігові намети, сейсмічність землі.

Населені пункти, які розташовані на висоті 400 метрів і вище над рівнем моря і відповідають трьом критеріям цієї статті, набувають статусу гірських.

При перевірці правильності розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку для платників такого податку, земельні угіддя яких не входять до гірських зон та поліських територій, повинен застосовуватися розрахунок суми податку за формулою:

$$\sum \text{ФСП} = P_o \cdot \frac{G_o \cdot 0,5}{100} + P_c \cdot \frac{G_c \cdot 0,5}{100} + P_n \cdot \frac{G_n \cdot 0,5}{100} + P_{\text{бн}} \cdot \frac{G_{\text{бн}} \cdot 0,3}{100}$$

де ФСП – фіксований сільськогосподарський податок;

P_o , P_c , P_n , $P_{\text{бн}}$ – площа відповідно ріллі (оранок), сіножаті, пасовищ, багаторічних насаджень, внутрішні водоймища, що належать платнику податку, в тому числі на умовах оренди;

G_o , G_c , G_n , $G_{\text{бн}}$ – грошова оцінка відповідно оранок, сінокосів, пасовищ, багаторічних насаджень, розрахована за Методикою грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.95 №213.

При перевірці розрахунку податку для платників фіксованого сільськогосподарського податку, які здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях, розрахунок суми податку повинен розраховуватися за формулою:

$$\sum \text{ФСП} = P_o \cdot \frac{G_o \cdot 0,3}{100} + P_c \cdot \frac{G_c \cdot 0,3}{100} + P_n \cdot \frac{G_n \cdot 0,3}{100} + P_{\text{бн}} \cdot \frac{G_{\text{бн}} \cdot 0,1}{100}$$

Для перевірки повноти сплати фіксованого сільськогосподарського податку за користування внутрішніх водоймищ для вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймищах, що сплачується рибальськими та риболовецькими господарствами необхідно встановити законність використання внутрішніх водоймищ. Для цього перевіряється договори оренди внутрішніх водоймищ. При перевірці повноти нарахування фіксованого сільськогосподарського податку необхідно перевірити правильність застосування ставки податку. Для земель водного фонду, що використовується ставка 1,5 відсотка від грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та Автономній Республіці Крим. Тобто, одна ставка (1,5%) застосовується не залежно від зони розташування земельних фондів.

Фіксований сільськогосподарський податок для рибницьких, рибальських та риболовецьких господарств розраховується за такою формулою:

$$\sum \text{ФСП} = P_{\text{вс}} \cdot \frac{G_o \cdot 1,5}{100}$$

Розрахунок суми податку здійснюється за формою, затвердженою Державною податковою адміністрацією України.

Таблиця розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку повинна заповнюватися в такому порядку:

1. На підставі первинних документів, що підтверджують як кількісні параметри земельних ділянок, так і їх якісні характеристики, перевіряється правильність визначення окремо площі ріллі, сіножатей, пасовищ та багаторічних насаджень та заповнення вказаних сум (площі) відповідно в колонках 1 (площа ріллі), 4 (площа сіножатей), 7 (площа пасовищ), 10 (площа багаторічних насаджень) у Формі розрахунку фіксованого

сільськогосподарського податку. Таку інформацію можна перевірити на основі наступних первинних документів:

- ◆ Державного акта на право власності на землю;
- ◆ сертифікатів на право власності на земельну частку (пай);
- ◆ договорів оренди земельної ділянки, договорів оренди земельної частки (паю), що зареєстровані в установленому порядку;
- ◆ плани меж земельної ділянки; рішення органу виконавчої влади про передачу землі, в тому числі і в постійне користування;
- ◆ нотаріально засвідчений договір про відчуження земельної ділянки (купівлі-продажу, міни, дарування тощо);
- ◆ свідоцтво про право на спадщину, видане державним нотаріусом;
- ◆ акт (інший, встановлений законом, документ) про придбання ділянки при проведенні земельних торгів;
- ◆ рішення суду, яким вирішено спір щодо права власності на земельну ділянку;
- ◆ інший правовстановлюючий документ, що передбачений законами України.

2. На основі даних розрахунку грошової оцінки сільськогосподарських угідь, у відповідності з Методикою грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.95 № 213 перевіряється правильність відображення вартісної оцінки сільськогосподарських земельних угідь, що є базою нарахування фіксованого сільськогосподарського податку у колонках 2, 5, 8, 11 Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку. При перевірці суми грошової оцінки землі для нарахування фіксованого сільськогосподарського податку не враховується методика проведення індексації грошової оцінки земель згідно Постанови КМУ від 12.05.2000р. №783 «Про проведення індексації грошової оцінки земель. Дана методика індексації розроблена для платників податку на землю, а платники фіксованого сільськогосподарського податку не є платниками на землю.

3. Перевіряючи дані у колонці 3 Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку потрібно перевірити правильність арифметичного розрахунку, як результату множення даних колонки 1 на дані колонки 2, з урахуванням ставки податку 0,5 відсотка для ріллі (перша складова формули 1), а для платників фіксованого сільськогосподарського податку, які здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях, враховується ставка податку 0,3% (перша складова формули 2).

4. Перевіряючи дані колонки 6 Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку потрібно перевірити правильність арифметичного розрахунку, як результату множення даних колонки 4 на дані колонки 5, з урахуванням ставки податку 0,5 відсотка для сіножатей (друга складова формули 1), а для платників фіксованого сільськогосподарського податку, які здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях, враховується ставка податку 0,3% (друга складова формули 2).

5. При перевірці даних колонки 9 Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку потрібно аналогічно перевірити правильність арифметичного розрахунку, як результату множення даних колонки 7 на дані колонки 8, з урахуванням ставки податку 0,5 відсотка для пасовищ (третя складова формули 1), а для платників фіксованого сільськогосподарського податку, які здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях, враховується ставка податку 0,3% (третя складова формули 2).

6. Аналогічно перевіряється сума відображена в колонці 12 – результат множення даних колонки 10 на дані колонки 11, але з урахуванням ставки податку для багаторічних насаджень 0,3 % (четверта складова формули 1), а для платників фіксованого сільськогосподарського податку, які здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях – 0,1% (четверта складова формули 2).

7. У колонці 13 Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку вказується сума колонок 3, 6, 9, 12 (як результат обчислення суми фіксованого сільськогосподарського податку за формулою 1 або формулою 2).

Перевірка здійснюється по кредитовому обороті рахунка 642 в частині нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку по таким регістрам бухгалтерського обліку:

- ◆ при комп'ютерному обліку або меморіально-ордерній формі: відомість за рахунками 901, 642 у частині фіксованого податку;
- ◆ журнально-ордерна форма: журнал – ордер №3 розділ II р.14(гр.9), відомість № 3.6. р.2.(гр.18,19).

У формах фінансової звітності : Ф-2:р.040, гр.3 та для СМП – Ф-2М:р.131. гр.3.

8. У колонці 14 Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку вказується сума податків та обов'язкових платежів, що нарахована було підприємством у 1997 році, якщо таке підприємство зареєстроване до 1997 року та здійснювало свою діяльність по виробництву і переробці сільськогосподарської продукції. Результат розрахунку податків та обов'язкових платежів перевіряється за формулою 3, що наведена вище за текстом.

9. Перевірка розрахунку показника для колонки 15 Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється з метою визначення коефіцієнта перевищення суми податків та платежів нарахованих у 1997 році та фіксованого сільськогосподарського податку нарахованого в звітному періоді. Такий розрахунок потрібно перевірити з метою правильності визначення остаточної суми фіксованого сільськогосподарського податку. Виходячи з форми розрахунку в колонці 15 відображається результат ділення (співвідношення) даних колонки 14 на дані колонки 13.

10. Остаточна річна сума нарахованого для сплати протягом року (платежі здійснюються починаючи з лютого місяця поточного року та закінчуючи 20 січня наступного за звітним року) фіксованого сільськогосподарського податку повинна бути відображена в колонці 17 Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку. Остаточна сума фіксованого сільськогосподарського податку дорівнює добутку даних колонки 13 та даних колонки 16. Результат такого розрахунку перевіряється за формулою порядку розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку:

$$\sum \text{ФСП остаточна} = \sum \text{ФСП} \cdot \text{Коефіцієнт}$$

11. Графи 18 – 22 при поданні загального розрахунку не заповнюються і в них відповідно проставляються прочерки, але заповнюються у разі подання нового (уточненого) розрахунку податку, що містить виправлені показники.

По рядку 19 «Сума податку (недоплата), яка збільшує податкове зобов'язання в зв'язку з виправленням помилки (гр. 17 – гр. 18) на підставі довідки бухгалтера робиться запис по кредиту 642 на суму недоплати фіксованого сільськогосподарського податку. Перевірка по регістрам бухгалтерського обліку:

- ♦ при комп'ютерному обліку або меморіально-ордерній формі: відомість за рахунками 901, 642 у частині донарахованого фіксованого податку;
- ♦ журнально-ордерна форма: журналу-ордеру № 3 розділ II р.14 (гр.9, відомість № 3.6. р.2.(гр.18,19).

У формах фінансової звітності : Ф-2;р.040, гр.3 та для СМП – Ф-2М;р.131. гр.3.

По рядку 20 «Сума податку, яка зменшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (гр. 18 – гр. 17)» на підставі довідки бухгалтера робиться запис по операції сторно кредиту рахунку 642 на суму переплати фіксованого сільськогосподарського податку.

По рядку 21 «Сума штрафу в розмірі 5 відсотків від суми недоплати (нараховується платником самостійно відповідно до пункту 17.2 статті 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами») (гр. 19 x 5 %)» (а до 01.04.2002 року -10%) нараховується сума штрафу.

Наступним етапом перевірки є перевірка сплати щомісячних платежів, що здійснюються 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового (податкового) місяця починаючи з лютого поточного року, і завершуються 30 січня наступного за звітним року. Причому сума сплати платники податку повинні сплачувати щомісячно протягом 30 календар-

них днів наступного місяця третину суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у такому обов'язі:

щомісячно у I кварталі $\sum \text{ФСП остаточна} \cdot 10 \div 100 \div 3$

щомісячно у II кварталі $\sum \text{ФСП остаточна} \cdot 10 \div 100 \div 3$

щомісячно у III кварталі $\sum \text{ФСП остаточна} \cdot 50 \div 100 \div 3$

щомісячно у IV кварталі $\sum \text{ФСП остаточна} \cdot 30 \div 100 \div 3$

Порядок сплати фіксованого сільськогосподарського податку протягом звітного періоду перевіряється шляхом арифметичної перевірки визначення щомісячних платежів, як 1/3 частини ставки щоквартальних платежів та правильності рознесенням таких сум у розрахунку за термінами сплати.

Відображення в обліку нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку у відповідності з поданою до податкових органів Формою розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку повинно здійснюватися за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками». Вказана сума нарахованого податку в кінці звітного періоду списується в дебет рахунку 23 «Виробництво» з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» пропорційно бази розподілу таких витрат.

Перевірка відповідності нарахування та сплати фіксованого сільськогосподарського податку може здійснюватися і шляхом взаємозвірки даних Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку, що відображено в колонці 17 «Остаточна сума фіксованого податку» з даними рядка 0222 «Сума нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку» форми статистичної звітності №50 ст «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» що «Довідково» вписується в графу 6 до рядка 0220.

Правильність, повнота відображення в обліку і звітності та своєчасність оплати фіксованого сільськогосподарського податку перевіряється шляхом звірки даних наступних документів:

дані рядка «За строками оплати» Форми розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку, дані «Довідково» вписаного рядка 0223 «Сума сплаченого фіксованого сільськогосподарського податку» статистичної форми 50сг, дані платіжних документів, товарно-транспортних накладних та актів приймання передачі продукції в рахунок сплати податку, які повинні бути затверджені органами державної податкової служби у випадках сплати податку в натуральній формі, витягів банку тощо.

Записи про сплату фіксованого сільськогосподарського податку здійснюють органи державної податкової служби в картках особових рахунків платника і реєстрів платника, які відділення Державного казначейства в районах за місцем знаходження земельної ділянки передають до податкових органів за місцем реєстрації платника податку для підтвердження зарахування коштів.

Наступним етапом є перевірка форм і оплати фіксованого сільськогосподарського податку. Сільськогосподарські підприємства мають право сплачувати фіксований сільськогосподарський податок:

- ◆ грошовими коштами;
- ◆ у вигляді поставок сільськогосподарської продукції – натуральної оплати.

Ці дві форми можуть поєднуватися. У випадку сплати податку в грошовій формі – платники фіксованого сільськогосподарського податку, а у випадку сплати в натуральній формі – заготівельні переробні підприємства та організації перераховують кошти на окремий рахунок відділення Державного казначейства в районі.

Сплата фіксованого сільськогосподарського податку може здійснюватися різними видами сільськогосподарської продукції: як продукцією рослинництва так і продукцією тваринництва.

Перевірка кількості постачання сільськогосподарської продукції в рахунок сплати фіксованого сільськогосподарського податку перевіряється виходячи з суми нарахованого податку та договірних цін (але не нижче біржових цін, за винятком витрат, що пов'язані з прийманням продукції) на продукцію, що поставляється в рахунок сплати податку на дату проведення сплати.

Поставка зерна в рахунок фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється сільськогосподарськими товаровиробниками у визначені ними та узгоджені з районною державною адміністрацією терміни, але не пізніше 15 жовтня по продукції раних культур, і до 1 грудня – по продукції пізніх зернових і технічних культур, а поставка продукції тваринництва повинна здійснюватися щомісячно, але не пізніше останнього дня поточного місяця.

Обсяги фіксованого сільськогосподарського податку за видами сільськогосподарської продукції повинні бути узгоджені з управліннями сільського господарства та продовольства районної державної адміністрації. Фактом підтвердження таких домовленостей є наявність укладених договорів про приймання сільськогосподарської продукції, умови її заготівлі з заготівельними організаціями.

Витрати, що пов'язані з транспортуванням сільськогосподарської продукції до заготівельних підприємств і організацій повинні здійснюватися за рахунок платників фіксованого сільськогосподарського податку.

Підтвердження фактів постачання сільськогосподарської продукції заготівельним організаціям є наявність затверджених актів приймання-передачі продукції в рахунок сплати фіксованого сільськогосподарського податку. Такі акти повинні бути затверджені до 20 числа наступного місяця органами державної служби. Підтвердження факту кожної поставки сільськогосподарської продукції перевіряється на основі товарно-транспортних накладних, в яких повинна бути відмітка: «У рахунок сплати фіксованого сільськогосподарського податку» та прибуткових квитанцій, що видаються заготівельними організаціями при прийманні продукції за заліковою масою.

Зміна порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) протягом звітного (податкового) року не допускається.

Запитання для перевірки знань

1. Розкрийте методикау проведення документальної перевірки правильності нарахування єдиного податку.

2. В чому полягає суть спрощеної системи обліку для суб'єктів малого бізнесу?
3. Які документи використовуються при проведенні перевірки єдиного податку?
4. Який порядок перевірки правильності нарахування фіксованого сільськогосподарського податку?

Тестові завдання

1. При якій умові юридична особа переходить на спрощену систему оподаткування:

- а) середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб, виручка від реалізації продукції за попередній рік не більша 1 млн. грн.;
- б) середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 10 осіб, виручка від реалізації продукції за попередній рік не більша 500 тис. грн.;
- в) середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб, виручка від реалізації продукції за попередній рік не більша 500 тис. грн.;
- г) середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 10 осіб, виручка від реалізації продукції за попередній рік не більша 7000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

2. Ставки єдиного податку для юридичних осіб:

- а) 3% виручки від реалізації без акцизного збору при умові сплати ПДВ;
- б) 5% виручки від реалізації без акцизного збору при умові сплати ПДВ;
- в) 3% виручка від реалізації в т.ч. акцизний збір і ПДВ при умові сплати ПДВ;
- г) 5% виручки від реалізації в т.ч. акцизний збір без ПДВ.

3. Терміни сплати єдиного податку юридичними особами:

- а) щомісячно до 20 числа;
- б) щомісячно не пізніше 20 числа;
- в) щоквартально до 20 числа;

г) щоквартально не пізніше 20 числа.

4. Розрахунок збору єдиного податку подається до податкового органу:

- а) щомісячно до 20 числа;
- б) щомісячно не пізніше 20 числа;
- в) щоквартально до 20 числа;
- г) щоквартально не пізніше 20 числа.

5. Основним документом на сплату єдиного податку є:

- а) Свідоцтво;
- б) торговий патент;
- в) одноразовий патент;
- г) патент.

6. Заява на перехід на сплату єдиного податку подається до ДПІ:

- а) не пізніше ніж за 15 днів до початку кварталу;
- б) протягом 15 днів після закінчення кварталу;
- в) за один місяць до початку кварталу;
- г) за один місяць до початку звітного року.

7. Термін видачі документа, що дає право на сплату єдиного податку:

- а) 5 робочих днів;
- б) 10 робочих днів;
- в) 2 робочих дні;
- г) день одержання заяви.

8. Термін дії документа, що дає право сплачувати єдиний податок:

- а) 1 календарний рік;
- б) 1 квартал;
- в) місяць;
- г) на весь термін заняття підприємницькою діяльністю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

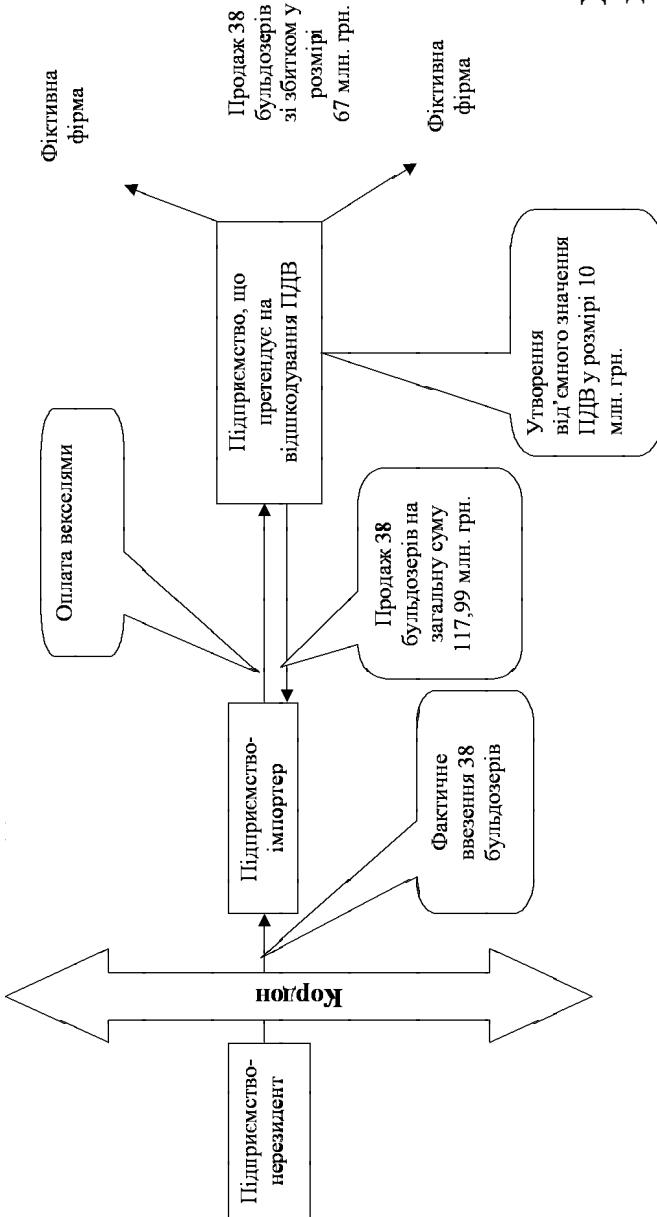
1. *Закон України* «Про внесення змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 05.02.98 р. зі змінами та доповненнями.
2. *Закон України* «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.00р. зі змінами та доповненнями.
1. *Закон України* «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» від 18.02.97 р.
2. *Закон України* «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97р. зі змінами та доповненнями.
3. *Закон України* «Про податок на додану вартість» від 03.04.97р. зі змінами та доповненнями.
4. *Закон України* «Про податок з доходів фізичних осіб» від 10. 05.2003 р. зі змінами та доповненнями.
5. *Закон України* «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів» від 18.02.1997р зі змінами та доповненнями.
6. *Закон України* «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про плату за землю» від 19.09.96 р. зі змінами та доповненнями.
7. *Закон України* „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р.
8. *Закон України* «Про державну підтримку суб'єктів малого підприємництва» від 19.10.2000 р.
9. *Закон України* «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 23.08.2000 р.
10. *Декрет КМУ* «Про місцеві податки і збори» від 20.05.93 р. №56-93 зі змінами та доповненнями.
11. *Указ Президента* України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.98 р.
12. *Постанова* КМУ «Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)» від 21.07.05р.
13. *Наказ* МФУ «Про затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 31.03.99 № 87.
14. *Наказ* ДПА України «Про затвердження Порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації документальних перевірок юридичних осіб» від 01.04.04р.
15. *Наказ* ДПА України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні» від 11.11.05р.

Список використаних джерел

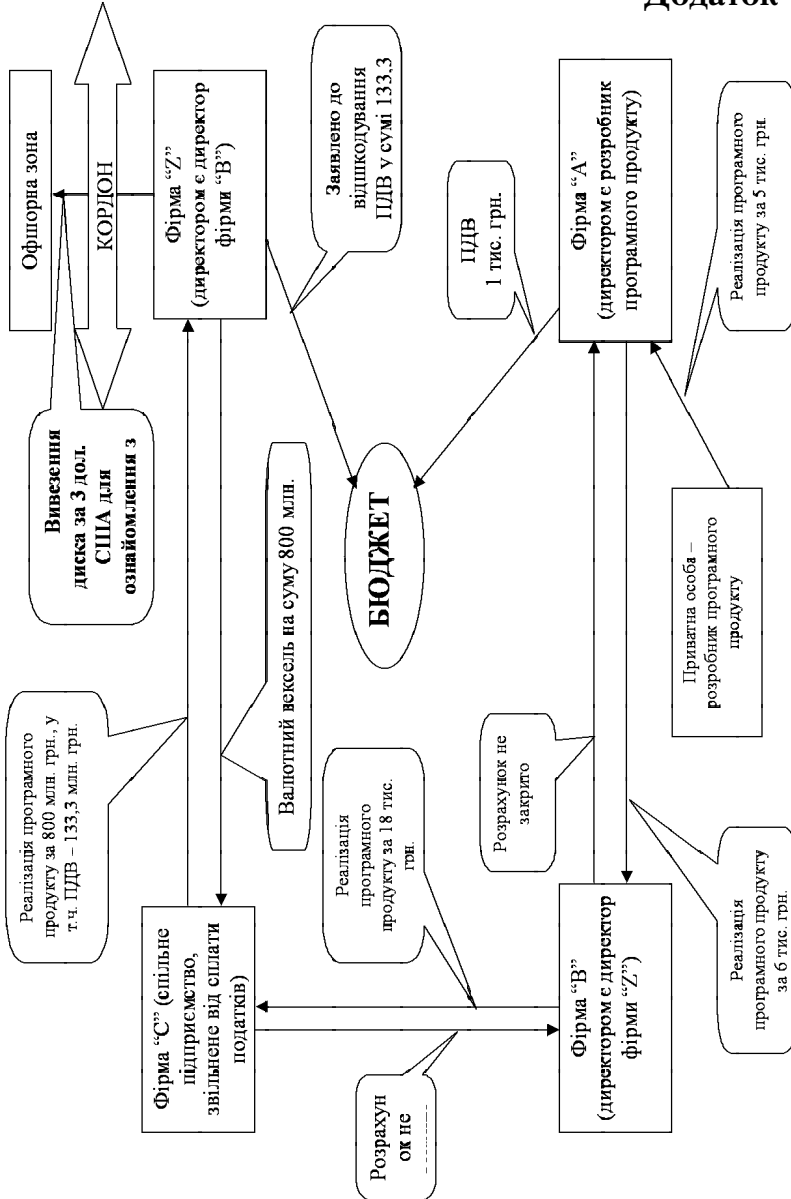
16. *Наказ* ДПА України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 18.08.05р.
17. *Наказ* ДПА України «Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків» від 06.07.01р.
18. *Наказ* ДПА України «Про затвердження Порядку застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в межах адміністративної апеляційної процедури» від 26.04.2001р.
19. *Наказ* ДПА України «Про ведення реєстру отриманих та виданих податкових накладних» від 30.06.05р.
20. *Наказ* ДПА України «Про затвердження Порядку розподілу платників податків за категоріями уваги та їх супроводження» від 12.08.04р.
21. *«Про висесення змін до Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків державними податковими органами»* від 02.03.2001р.
22. *Наказ* ДПА України «Інструкція про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби» від 10.08.2005р.
23. *Наказ* ДПА України «Інструкція про порядок нарахування платником податку податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб» від 22.09.2003 р. №442 .
24. *Інструкція* з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Мінфіну України від 01.07.1997 р. № 141 і зареєстрована в Мінюсті України 04.08.1997 р. під № 284/2088.
25. *Наказ* ДПА України «Про затвердження Порядку ведення платниками податку обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції. від 12.08.1997 р.
26. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. №92.
27. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. №246.
28. *Методичні* рекомендації щодо обліку суб'єктів малого підприємництва – платників єдиного податку, затверджені наказом ДПАУ від 02.12.1999 р.
29. *Методичні* рекомендації про застосування передового досвіду при здійсненні перевірок збиткових, малоприбуткових підприємств та суб'єктів підприємницької діяльності, які заявили до відшкодування ПДВ із бюджету у великих розмірах, затверджені наказом Державної податкової адміністрації м. Київ в 2003 р.
30. *Методичні* рекомендації щодо віднесення витрат подвійного призначення складу валових, затверджених наказом Міністерства України у справах науки і технологій від 21.01.1999р. №15.

31. *Методичні* рекомендації щодо порядку нарахування і сплати консолідованого податку на прибуток, затверджені наказом ДПА України від 10.04.1998 р. № 175
32. *Буряковський В.В., Кармазин В.Я. и др.* Налоги.-Днепропетровск: Пороги, 1998. – 614с.
33. *Василик О.Д.* Податкова система України: Навчальний посібник. – К.: ВАТ «Поліграфкнига». – 2004. – 478с.
34. *Вашневський В.П.* Налоги Украины: Теория и практика. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1997
35. *Гега П.Т., Доля Л.М.* Основи податкового права: Навч. посібник.– 3-те вид., випр. і доп. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2003.- 302 с.
36. *Дупай М.М., Денчук П.Н., Питель С.В.* Організація, облік, звітність та оподаткування малого бізнесу: Навчальний посібник. – Тернопіль: Астон, 2002. – 222 с.
37. *Завгородний В.П.* Налоги й налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К, 2003
38. *Ісанишина Г.Ю.* Податковий менеджмент: Навчальний посібник, – К.: ЦУЛ, 2003. – 260с.
39. *Козак Ю.П.* Міжнародне оподаткування – К.: ЦУЛ, 2003.
40. *Костюк Д.* Що і як перевіряє податковий інспектор. – Х.: Фактор, 2001. – 260 с.
41. *Кучерявенко М.П.* Основи податкового права: Навчальний посібник. – Харків: Легас, 2001. – 304с.
42. *Онищенко В. А.* Податковий контроль (основи організації): – К.: Ред. Журн. „Вісник податкової служби», 2002. – 432с.
43. *Організація і методика податкових перевірок:* Навчальний посібник/ О.П. Чернявський, В.П. Хомутенко, В.В. Немченко. – К.: Центр навчальної літератури. – 2004. – 288с.
44. *Панасюк В.М. Ковальчук Є.К. Бобрівець С.В.* Податковий облік: навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260с.
45. *Рева Т.М.* Податковий менеджмент: навчальний посібник. – Київ: ЦУЛ, 2003. – 224с.
46. *Романів М.Є., Хом'як Р.Л.* Контроль і ревізія. Навчальний посібник. – Львів: Інтеллект-захід, 2002. – 318с.
47. *Савченко О., Пироженко О.* Єдиний податок. – Х., 2003. – 200 с.
48. *Фоменко Е.А.* К нам пришел налоговый инспектор: Метод, пособие. – Одесса; Принт Мастер, 1998

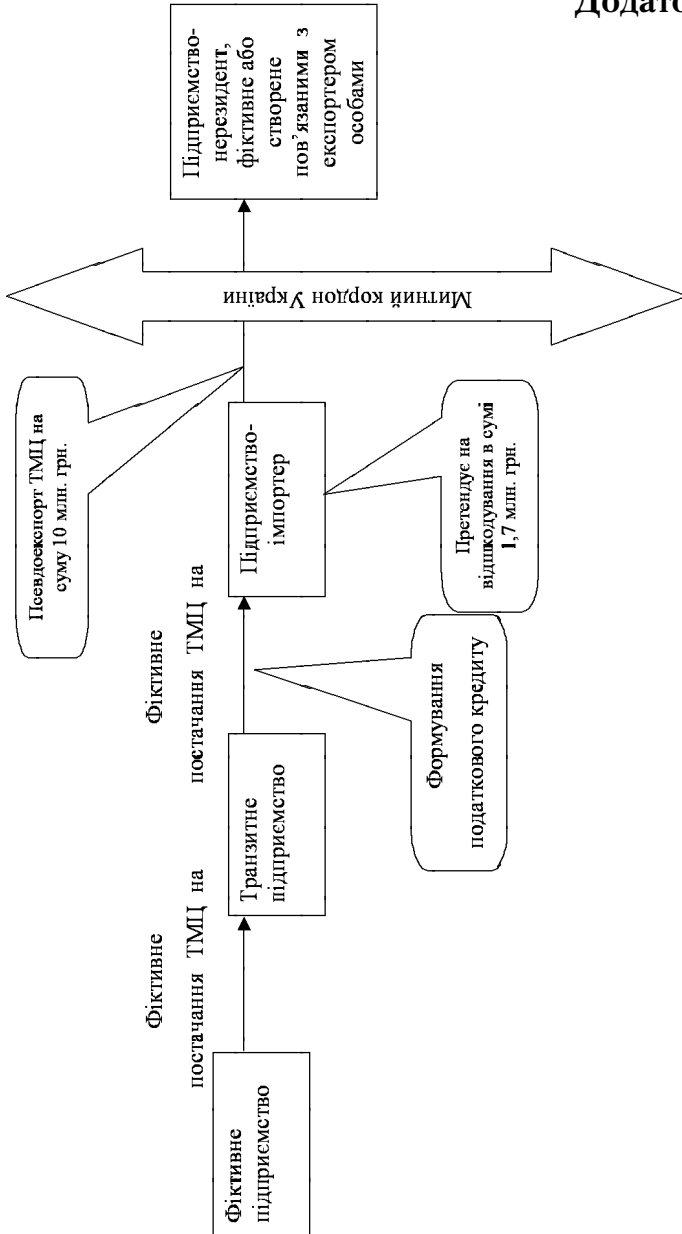
Додаток А



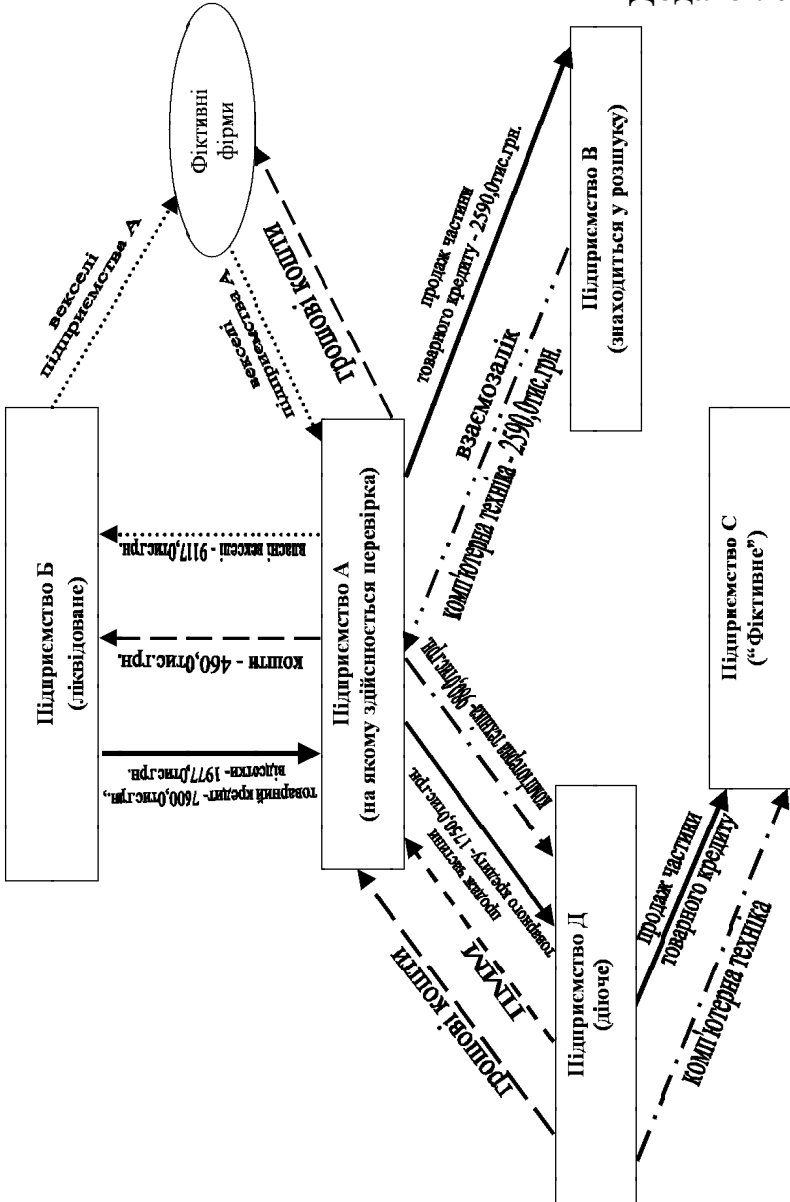
Додаток Б



Додаток В



Додаток Ж



Зміст

ВСТУП	3
ТЕМА 1. СУТНІСТЬ ТА ЗАВДАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ	4
1.1. Суть та необхідність податкового контролю	4
1.2. Форми та види податкового контролю	5
1.3. Методи податкового контролю	8
ТЕМА 2. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРОЦЕДУРИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ	37
2.1. Податковий аудит в системі податкового контролю	37
2.2. Види податкових перевірок та організація їх проведення	39
2.3. Суть та етапи доперевірочної роботи	50
2.4. Система «кабінетний аудит»	65
2.5. Контроль дотримання встановленого порядку розрахунків із споживачами з використанням реєстраторів розрахункових операцій	71
2.6. Моніторинг та поняття податкових ризиків	75
2.7. Національний план проведення документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності	84
2.8. Оформлення результатів перевірки	88
2.9. Реалізація результатів перевірки	100
2.10. Оскарження дій податкових органів	103
ТЕМА 3. МЕТОДИКА ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	115
3.1. Перевірка обліку основних засобів	115
3.2. Методика аудиту обліку запасів	122
3.3. Перевірка обліку готової продукції	130
3.4. Перевірка обліку грошових коштів	132
ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В СФЕРІ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ	149
4.1. Камеральна перевірка декларації з ПДВ	149
4.2. Документальна перевірка податкового зобов'язання з ПДВ	160
4.3. Перевірка правильності визначення суми податкового кредиту	164

- 4.4. Перевірка обґрунтованості бюджетного відшкодування 169
- 4.5. Методика попередньої та документальної перевірки правильності нарахування акцизного збору 174

**ТЕМА 5. ПОДАТКОВИЙ АУДИТ РОЗРАХУНКІВ
ЩОДО ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ 181**

- 5.1. Камеральна перевірка декларації про прибуток підприємства 181
- 5.2. Особливості методики проведення документальної перевірки податку на прибуток підприємств 200
- 5.3. Перевірка правильності нарахування амортизації 208

**ТЕМА 6. ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО
КОНТРОЛЮ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ
ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ 219**

- 6.1. Документальна перевірка достовірності об'єкта оподаткування 219
- 6.2. Контроль за правильністю здійснених утримань 222
- 6.3. Контроль за повнотою й своєчасністю перерахування в бюджет утриманих податків 223
- 6.4. Контроль у сфері оподаткування доходів громадян від підприємницької діяльності 224

**ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА
ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ІНШИХ ПОДАТКІВ,
ЗБОРІВ ТА ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ 231**

- 7.1. Камеральна перевірка розрахунку суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів 231
- 7.2. Документальна перевірка правильності обчислення податку з власників транспортних засобів 234
- 7.3. Перевірка розрахунку плати за землю 240
- 7.4. Документальна перевірка плати за землю 246
- 7.5. Попередня та документальна перевірка плати за воду 248
- 7.6. Камеральна перевірка розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів 253
- 7.7. Перевірки правильності обчислення та справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету 258
- 7.8. Перевірка розрахунків рентних платежів за нафту й газ 268

ТЕМА 8. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ПРИ СПРОЩЕНІЙ СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ	273
8.1. Контроль за правильністю нарахування і своєчасністю сплати єдиного податку – суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами	273
8.2. Перевірка правильності нарахування фіксованого сільськогосподарського податку	287
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	309
ДОДАТКИ	311

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**Н.Б. Гусак,
Ю.Д. Гусак**

КОНТРОЛЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ

Навчальний посібник

Керівник видавничих проектів – *Б.А.Сладкевич*
Друкується в авторській редакції
Комп'ютерний набір і верстка – *І.В. Марченко*
Дизайн обкладинки – *Б.В. Борисов*

Підписано до друку 10.10.2006. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgC.
Умовн. друк. арк. 20.

Видавництво “Центр учбової літератури”
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006