

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗА НАРАХУВАННЯМ ТА СПЛАТОЮ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Досліджено теоретичні основи та надані практичні рекомендації з побудови системи внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ

Постановка проблеми. Однією з головних функцій, які виконує бухгалтерський облік на підприємстві, є контрольна, що полягає в перевірці законності та доцільності господарських операцій на підприємстві, а також в забезпеченні збереження майна власника. В частині бухгалтерського обліку податкових розрахунків

контроль набуває актуальності, оскільки з точки зору системи оподаткування контроль за своєчасністю та повнотою сплати податкових платежів є її основною складовою. Це пов'язано з необхідністю виконання бюджету України в частині податкових надходжень, основним джерелом яких є ПДВ (рис. 1).

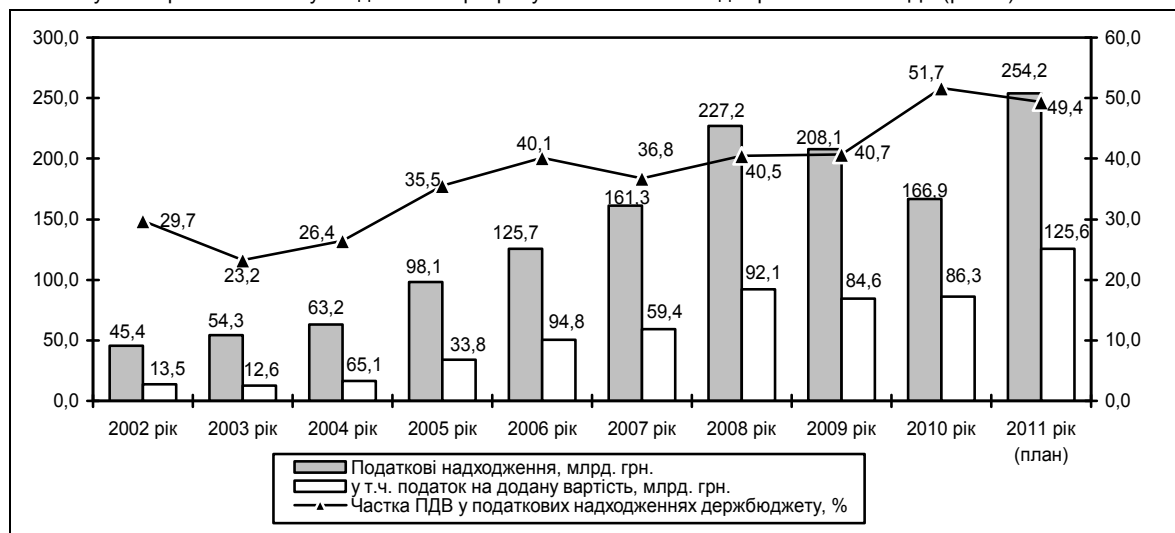


Рис. 1. Частка ПДВ у податкових надходженнях в доходах Бюджету України (складено на основі [25, с. 55-56] за 2002-2009 рр., [7, с. 55-56] за 2010 р. та [13] прогнозом на 2011 р.)

Тривалий час в літературі досліджувалося питання саме зовнішнього контролю (податкового контролю й аудиту). Проте в останні роки із розвитком та поширенням в практику діяльності суб'єктів господарювання підходів до управління податковими платежами підприємства з'явилася потреба в організації внутрішнього контролю розрахунків за податками та платежами, зокрема й ПДВ.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з побудови системи внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ, визначенням об'єктів, суб'єктів та завдань такого контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми внутрішнього контролю досліджували в своїх працях такі вчені та науковці як Ф.Ф. Бутинець [4, 5, 6], Т.А. Бутинець [3], І.А. Белобжецький [1], Б.І. Валуєв [16], Н.Г. Виговська [8], М.Д. Корінько [9], Л.В. Нападівська [20], В.П. Суйць [26], Б.Ф. Усач [27], В.М. Яценко [29] та інші. Аспекти внутрішнього податкового аудиту розглядали А.Ю. Грінченко [12], І.Є. Рижченко [24], О. Макеєва [18] та інші. В Російській Федерації дослідження загальних питань контролю ПДВ займалась О.О. Борисова [2]; внутрішнього контролю ПДВ – М.О. Гостева [11], Д.М. Ісаєв [14]; аудиту ПДВ – І.О. Кісляя [15], М.В. Попов [22] та багато інших. Проте проблема організації, методики та техніки здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ вимагає подальшого вивчення з врахуванням напрацювань вітчизняних та зарубіжних вчених.

Викладення основного матеріалу дослідження. Залежно від суб'єктів здійснення фінансового контролю виділяють державний, відомчий, внутрішній контроль і аудит. У свою чергу, аудит поділяють на внутрішній та зовнішній. В частині розрахунків за податками виділяють додатково податковий контроль та податковий аудит.

Тому актуальним є розмежування даних видів контролю за суб'єктами проведення на внутрішній (контроль власника) та зовнішній контроль розрахунків за нарахуванням та сплатою податку на додану вартість (далі – ПДВ) (рис. 2).

Таким чином, погоджуємося із думкою О.В. Філозопа, що на сучасному етапі практика господарювання призвела до виділення в межах підприємства двох типів контролю: внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю [28, с. 14]. До внутрішньогосподарського контролю розрахунків за ПДВ належить внутрішній податковий аудит (перевірка податкових розрахунків в ході аудиту) та безпосередньо внутрішній контроль за нарахуванням та сплатою ПДВ. Тобто, внутрішній аудит може бути тематичним за завданням головної компанії.

Оскільки внутрішній аудит, за дослідженнями О.В. Філозопа, не набув широкого поширення на вітчизняних підприємствах [28, с. 4-5], більший інтерес становить дослідження внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, який є одним із важливих елементів управління, оскільки внутрішній контроль забезпечує можливість прийняття ефективних управлінських рішень.

На сьогодні, за Т.А. Бутинець, в українській економічній науці комплексного дослідження проблем внутрішнього контролю на підприємствах в сучасних умовах господарювання не здійснювалося [3, с. 31]. Провівши аналіз публікацій, розміщених на офіційному веб-сайті Національної бібліотеки України імені В.І. Вернадського, не виявлено наукових праць, в яких би розглядалися питання внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. Тому дослідження системи внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ в частині визначення об'єктів, суб'єктів та завдань контролю є актуальним.

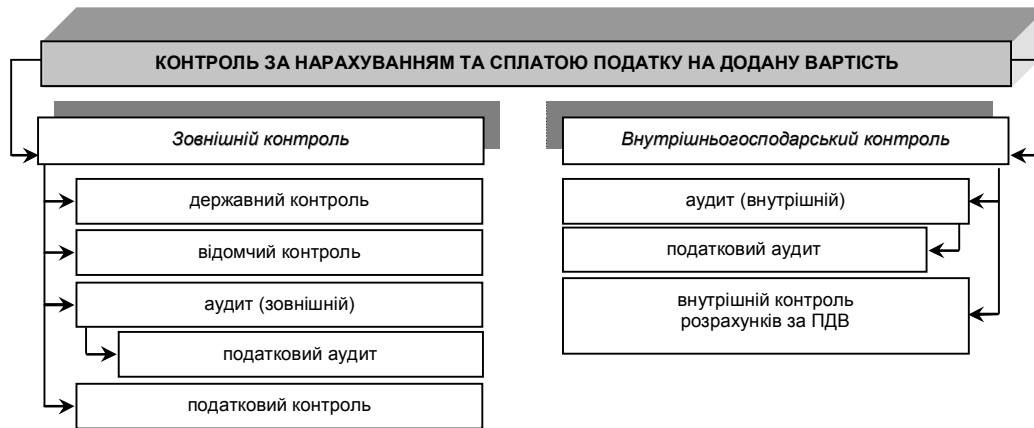


Рис. 2. Види контролю розрахунків за ПДВ залежно від суб'єктів проведення

Під внутрішнім контролем розуміємо систему заходів, визначених керівним складом підприємства, реалізація яких дозволяє створити спеціальні умови з метою найбільш ефективного виконання працівниками підприємства своїх посадових обов'язків з метою забезпечення ефективної діяльності підприємства. Виходячи з цього, систему внутрішнього контролю розуміємо як сукупність політик, організаційних заходів, процедур внутрішнього контролю, які застосовуються керівництвом підприємства з метою ефективного ведення господарської діяльності.

Розглядаючи систему внутрішнього контролю, М.О. Гостева запропонувала виділити окрему його складову – внутрішній податковий контроль [10]. В своїй дисертації автор обґрунтувала поняття внутрішнього податкового контролю як ініціативного, попереджувального контролю, який організований та здійснюється суб'єктом з метою перевірки правильності та своєчасності виконання податкових зобов'язань перед державою [11, с. 7]. Дослідження різних точок зору щодо сутності та поняття системи внутрішнього контролю дозволило Т.І. Кришталевій запропонувати авторське визначення внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками як сукупності дій, об'єднаних в єдину систему, спрямованих на максимальне врахування вимог законодавства за податками, законне використання пільг та особливостей податкового права з метою оптимізації податкових платежів, уникнення можливих

штрафних санкцій зі сторони податкових органів, зниження податкових ризиків, які неминуче виникають в господарській діяльності підприємства [17]. Погоджуємося, що контроль податкових розрахунків є одним із напрямів (тобто, частиною) внутрішнього контролю підприємства, але не виділяємо його окремим елементом внутрішнього контролю.

Польський дослідник А. Майхчак (A. Majchczak) пропонує будувати систему внутрішнього контролю з двох або трьох рівнів залежно від потреб управління:

1-й рівень – самоконтроль;

2-й рівень – функціональний контроль, який здійснюється у формі попереднього, поточного та наступного контролю;

3-й рівень – відомчий (інституційний) контроль [30].

Вважаємо думку автора слушною, проте не погоджуємося, що функціональний контроль здійснюється у формі попереднього, поточного та наступного контролю, оскільки класифікація на такі види контролю проводиться залежно від періоду здійснення контролю: до операції (попередній контроль), під час господарської операції (поточний контроль) або після здійснення операції (наступний контроль). Тому адаптуємо запропонований підхід А. Майхчак щодо побудови системи внутрішнього контролю до потреб контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ (табл. 1).

Таблиця 1. Рівні побудови системи внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ

№ з/п	Рівень системи внутрішнього контролю	Характеристика
1	Самоконтроль	Контроль рішення щодо нарахування та сплати ПДВ, прийнятого працівником безпосередньо цим працівником. Перевага такого контролю в тому, що виявлені недоліки оперативно ліквідуються. Даний рівень системи внутрішнього контролю присутній на всіх підприємствах
2	Функціональний контроль	Здійснюється працівниками, у яких до посадових обов'язків крім іншого входять функції контролю розрахунків за ПДВ
3	Інституційний контроль	Передбачає створення окремих служб, відділів, комісій, на які покладаються виключно функції контролю та нагляду, в тому числі, за нарахуванням та сплатою ПДВ

Наведений підхід до визначення рівнів побудови системи внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ дозволяє визначити суб'єктів здійснення такого внутрішнього контролю (рис. 3).

Запропонований нами підхід до визначення суб'єктів внутрішнього контролю відповідно до рівнів його організації не суперечить загальноприйнятому поділу внутрішнього контролю на два види залежно від суб'єктів його проведення на інституційний та функціональний контроль.

На малих підприємствах служба внутрішнього контролю представлена, як правило, двома рівнями (однорівневою вона може бути за умови, що власник веде бухгалтерський облік самостійно). За такої побудови системи внутрішнього контролю потрібно закріпити в посадових обов'язках працівників, пов'язаних з обліком розрахунків за ПДВ, можливість здійснення контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ. Більшість підприємств в

посадових інструкціях головного директора, фінансового директора та інших менеджерів вищої ланки передбачають можливість здійснення повного контролю за відповідною ділянкою. В такому разі доповнювати ці обов'язки в частині контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ не доцільно.

На великих підприємствах служба внутрішнього контролю здебільшого представлена трьома рівнями. Тобто, окрім функціонального контролю діє окремо інституційний контроль. Третій рівень внутрішнього контролю на переважній більшості підприємств представлений службою внутрішнього контролю (службою внутрішнього аудиту в групі підприємств) або ревізійною комісією. Як правило, службові обов'язки між працівниками в таких відділах розподілені чітко та до кожного об'єкту контролю розроблені відповідні положення або інструкції.

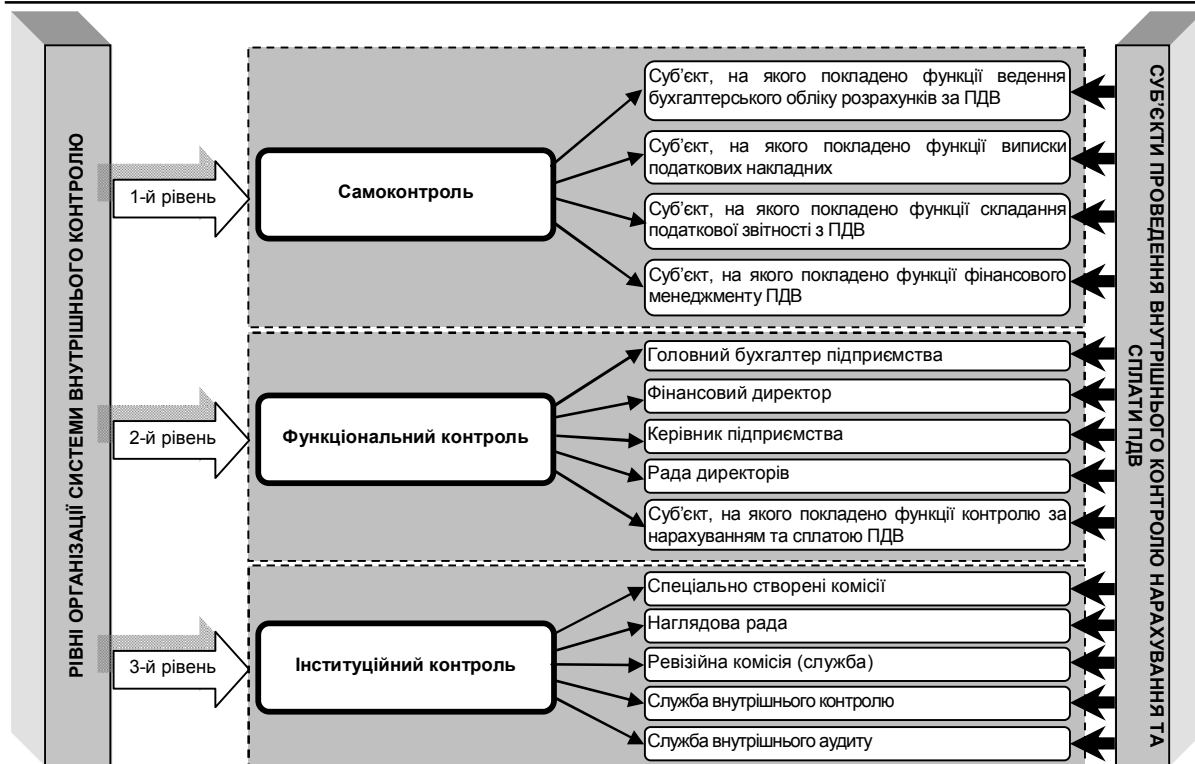


Рис. 3. Суб'єкти здійснення внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ відповідно до рівнів організації внутрішнього контролю

При побудові системи внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ керівництво переслідує мету забезпечення:

- 1) достовірною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, зокрема, в частині податкового планування;
- 2) збереження документів, що засвідчують право на визнання податкового кредиту та декларують виникнення податкового зобов'язання, оскільки такі документи служать доказовою базою при вирішенні судових спорів;
- 3) ефективності господарської діяльності з метою попередження неефективного використання ресурсів шляхом контролювання вчасності надходження податкових накладних від контрагентів, які надають право визнавати податковий кредит з ПДВ, і таким чином, законно зменшувати суму коштів до сплати в бюджет;
- 4) дотримання принципів затвердженої облікової політики в частині обліку розрахунків за ПДВ;
- 5) виконання вимог Податкового кодексу та інших нормативно-правових актів при нарахуванні та сплаті ПДВ.

Тобто, мету внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ в узагальненому вигляді можна визначити як забезпечення повноти нарахування та сплати ПДВ, а також захист управлінського персоналу від штрафних санкцій.

Виходячи з мети внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ можна сформулювати його предмет як правильність визначення: бази оподаткування ПДВ, законності

права визнання податкового кредиту, правильності застосування різних ставок оподаткування, своєчасності подачі звітності з ПДВ до контролюючих органів, а також сплати сум до бюджету.

Об'єктом внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ є господарська діяльність підприємства, господарські процеси та операції, що призводять до виникнення податкових зобов'язань і кредиту, а також дії та діяльність відповідальних за нарахування та сплату ПДВ осіб.

Основними завданнями внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ є:

- 1) перевірка правильності формування бази оподаткування, застосування різних ставок оподаткування, визнання податкового кредиту, а також дотримання вимог облікової політики в частині розрахунків за ПДВ та вимог фінансового планування;
- 2) оцінка стану бухгалтерського обліку на синтетичних рахунках та субрахунках різних порядків, а також аналітичних рахунків, що використовуються для обліку розрахунків за ПДВ;
- 3) контроль за відображенням розрахунків за ПДВ у фінансовій та податковій звітності.

Виходячи із завдань внутрішнього контролю при інституційній формі побудови його системи в положенні служби внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ пропонуємо закріпити такі розділи (табл. 2).

Таблиця 2. Запропоновані розділи Положення служби внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ

№ з/п	Розділ положення	Характеристика
1	2	3
1	Загальні положення	Наводиться трактування базових понять та термінів щодо яких можливе неоднозначність розуміння. Також потрібно закріпити мету, задачі положення, сферу його застосування, взаємозв'язок з іншими положеннями та нормативними документами
2	Основні вимоги до контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ	Визначається періодичність здійснення такого контролю, вимоги до контролерів тощо
3	Основні джерела інформації	Надається перелік тих джерел, з яких може бути отримана достовірна інформація про нарахування та сплату ПДВ. Основні джерела інформації можуть бути класифіковані на такі групи: 1) первинні документи з обліку розрахунків за ПДВ; 2) облікові реєстри; 3) форми фінансової та податкової звітності; 4) інші документи, оформлення яких передбачено обліковою політикою підприємства в частині розрахунків за ПДВ

Продовження табл. 2

1	2	3
4	Методика здійснення перевірки правильності нарахування та сплати ПДВ	Передбачає закріплення організаційних моментів проведення контролю нарахування та сплати ПДВ, послідовність етапів перевірки, застосовуваних прийомів контролю тощо
5	Заключна частина	Закріплюється порядок оформлення та надання результатів перевірки нарахування та сплати ПДВ
6	Додатки	Наводяться зразки внутрішніх документів, громіздкі таблиці, приклад висновку за результатами контролю (акту або іншого документу)

Затвердження Положення служби внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ у розрізі запропонованих розділів дозволить регламентувати методику проведення й оформлення результатів контролю, встановити єдині загальні правила дотримання податкового законодавства в частині нарахування та сплати ПДВ.

Відповідно до МСА (ISA) 315 "Оцінка системи внутрішнього контролю компанії" система внутрішнього контролю складається з таких складових: середовище контролю, процес оцінки ризиків компанії, інформаційна

система (система бухгалтерського обліку), процедури контролю та моніторинг [19]. Натомість в працях вітчизняних та російських дослідників традиційно виділяється лише три елементи системи контролю: середовище контролю, система обліку та процедури контролю.

Оскільки дослідження спрямоване на вивчення системи внутрішнього контролю в частині розрахунків за ПДВ, а не на її оцінку в ході аудиту, за основну побудови системи внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ приймаємо традиційні елементи (табл. 3).

Таблиця 3. Система внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ

№ з/п	Елементи системи	Характеристика
1	Система бухгалтерського обліку	Є сукупністю форм та методів організації та ведення бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ. Основними складовими цього елемента в частині розрахунків за ПДВ є: 1) облікова політика в частині закріплення положень щодо обліку розрахунків за ПДВ; 2) розподіл обов'язків між бухгалтерами щодо обліку розрахунків за ПДВ (за умови, що обов'язок ведення обліку розрахунків за податками не покладено на зовнішнього суб'єкта ведення обліку); 3) організація бухгалтерського документообороту, в тому числі оформлення, оборот та зберігання документів, які пов'язані з господарськими операціями в частині нарахування та сплати ПДВ; 4) порядок відображення розрахунків за ПДВ у спеціальних регістрах обліку: Журналу 3 та відомостей до нього, Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних; 5) порядок підготовки податкової звітності з ПДВ; 6) програмне забезпечення, що застосовується для обліку розрахунків за ПДВ (для середніх та великих підприємств є обов'язковою умовою)
2	Середовище контролю	Сукупність дій керівництва, спрямованих на підтримку системи внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ. Основними складовими цього елемента в частині розрахунків за ПДВ є: 1) принципи управління розрахунками за ПДВ (прагнення мінімізувати податкові платежі за ПДВ шляхом грамотного податкового менеджменту; запобігання вилучення грошей з обігу через надмірне перерахування ПДВ до бюджету тощо); 2) підпорядкування та статус суб'єктів контролю та обліку розрахунків за ПДВ, налагодження системи комунікацій; 3) кадрова політика в частині формування вимог, які висуваються до суб'єктів контролю та ведення обліку розрахунків за ПДВ; 4) розподіл відповідальності та обов'язків між суб'єктами контролю та ведення обліку розрахунків за ПДВ шляхом розробки відповідних посадових інструкцій; 5) підготовка внутрішньої звітності щодо нарахування та сплати ПДВ в необхідних для управління розрізах; 6) правила (в тому числі строки) формування та перевірки правильності складання податкової звітності з ПДВ
3	Процедури контролю	Сукупність заходів, спрямованих на забезпечення виконання завдань, поставлених перед системою внутрішнього контролю. В частині внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ можна виділити такі процедури контролю за: 1) повнотою відображення податкового кредиту та зобов'язань з ПДВ в регістрах обліку та податковій звітності, сплати належних сум до бюджету; 2) точністю (правильністю) визначення бази оподаткування ПДВ своєчасністю відображення виникнення податкового кредиту та податкових зобов'язань в документах та облікових регістрах, ЄРПН, звітування перед податковими органами; 3) законністю застосування різних ставок обкладання ПДВ, визнання податкового кредиту з ПДВ; 4) збереженням кожної податкової накладної та інших відповідних документів, оскільки лише їх наявність надає виключне право на визнання податкового кредиту

Як видно з табл. 1, система внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ виходить за рамки тих питань, які відносяться до компетенції системи бухгалтерського обліку податкових розрахунків. Шляхом взаємодії елементи системи внутрішнього контролю забезпечують попередження, виявлення, усунення помилок та викривлень облікової інформації при підготовці податкової звітності з ПДВ.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, основними завданнями внутрішнього контролю нарахування та сплати ПДВ є перевірка доцільності, законності та достовірності відображення розрахунків за ПДВ в системі бухгалтерського обліку. Суб'єкти здійснення внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ різняться залежно від рівнів організації загальної системи внутрішнього контролю. При інституційній формі організації системи внутрішнього контролю доцільним є прийняття положення служби внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ.

Бухгалтерський облік як інформаційна система та інформація, що продукується цією системою, є одночасно об'єктом внутрішнього контролю (при перевірці достовірності даних обліку і показників звітності) та інформаційною базою для проведення заходів контролю. Тому система внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ повинна виходити за рамки тих питань, які відносяться до компетенції системи бухгалтерського обліку податкових розрахунків. Елементи системи внутрішнього контролю (система бухгалтерського обліку, середовище контролю та процедури контролю) в своїй взаємодії попереджують, виявляють, усувають помилки та викривлення облікової інформації, необхідної не лише при підготовці податкової звітності з ПДВ, а й прийняття важливих управлінських рішень в частині податкового планування. Напрями подальших досліджень мають бути спрямовані на розробку методики здійснення контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ, а також на побудову моделі системи такого контролю.

Список використаної літератури:

1. *Белобжецкий И.А.* Ревизия и контроль в промышленности: учеб. пособие [для студентов вузов, обучающихся по спец. "Ревизия и контроль"] / Белобжецкий И.А. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 293 с. 2. *Борисова Е.О.* Учет и контроль налога на добавленную стоимость: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Борисова Елена Олеговна. – Орел, 2006 – 177 с. 3. *Бутинець Т.А.* Внутрішній контроль: суть і зміст / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: 2008. – № 2 (44). – С. 31-42. 4. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: Підручник [для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 512 с. 5. *Бутинець Ф.Ф.* Контроль і ревізія: підручник [для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко [за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця]. – 3-є вид. [доп. і перероб.] – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с. 6. *Бутинець Ф.Ф.* Внутрішній контроль в нових умовах: лекції [для студентів економічного факультета і слухачей факультета підвищення кваліфікації ревізорів сільськогосподарських органів] / Бутинець Ф.Ф. – Київ, 1973. – 87 с. 7. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2010 рік / [Щербина І.Ф., Рудик А.Ю., Зубенко В.В. та ін.]; ІБСЕД, Проект "Зміцнення місцевої фінансової ініціативи", USAID. – К., 2011. – 142 с. 8. *Виговська Н.Г.* Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Виговська Н.Г. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с. 9. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства. [Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / За ред. к.е.н., проф. М.Д. Корінка – Фастів: "Поліфас", 2006. – 440 с. 10. *Гостева М.* Налоговый контроль как часть системы внутреннего контроля предприятия [Электронный ресурс] / М. Гостева // Финансовый директор. – 2008. – №3. – Режим доступа: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=004036>. 11. *Гостева М.А.* Система внутреннего налогового контроля организации: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.10 / Гостева М. А. – М., 2008 – 183 с. 12. *Грінченко А.Ю.* Оптимізація податкової політики суб'єктів господарювання / А.Ю. Грінченко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2010. – № 3(9). – С. 20-22. 13. Закон України Про державний бюджет України на 2011 рік від 23.12.2010 р. № 2857-VI [Електронний ресурс] // Законодавство України [офіційний веб-сайт Верховної Ради України]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2857-17>. 14. *Исаев Д.Н.* Внутренний контроль налога на добавленную стоимость при экспорте и импорте товаров: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Исаев Дмитрий Николаевич. – Москва, 2004 – 228 с. 15. *Кислая И.А.* Организация и методика налогового аудита в коммерческих предприятиях: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Кислая И.А. – Ростов-на-Дону, 2009. – 255 с. 16. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / [Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др.] – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с. 17. *Кришталева Т.И.* Концепция развития внутреннего и внешнего контроля расчетов с бюджетом и их информационного обеспечения: дис. ... доктора эконом. наук: 08.00.12 / Таисия Ивановна Кришталева. – М., 2009. – 373 с. 18. *Макеева О.* Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні / О. Макеева // Економіст. – 2010. – № 6. – С. 54-57. 19. МСА (ISA) 315 "Оценка системы внутреннего контроля компании" [Электронный ресурс] // Аудиторская фирма "АС-АУДИТ" [официальный веб-сайт]. – Режим доступа: <http://www.as-audit.ru/consult/show/1478/> 20. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці / Л.В. Нападовська. – Д.: Наука і освіта, 2000. – 223 с. 21. *Онищенко В.А.* Податковий контроль (основи організації) / В.А. Онищенко. – К.: Ред. журн. "Вісник податкової служби України", 2002. – 432 с. 22. *Попов М.В.* Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в организациях, совмещающих налоговые режимы: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Попов Михаил Владимирович. – Краснодар, 2010. – 214 с. 23. *Рева Т.М.* Податковий менеджмент: навч. посібн. / Т. М. Рева. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 304 с. 24. *Рижченко І.Є.* Податковий аудит як засіб забезпечення контрольних функцій держави у сфері оподаткування / І.Є. Рижченко // Економіка розвитку –2010. – № 1. – С. 36-28. 25. Статистичний щорічник України за 2009 рік / Державний комітет статистики України. За редакцією О.Г. Осаулєнка; відповідальний за випуск Н.П. Павленко. – Київ, 2010. – 567 с. 26. *Суйць В.П.* Внутрипроизводственный контроль / Суйць В.П. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с. 27. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревізія / Усач Б.Ф. – 2-є вид., перероб. і доп. – К.: Ін. Юре, 1998. – 352 с. 28. *Філозоф О.В.* Розвиток внутрішнього аудиту в Україні: організація і методика / О.В. Філозоф. – Рукопис: Наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, 08.00.09. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 44 с. 29. *Яценко В.М.* Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В.М. Яценко, Н.О. Пронь // Збірник наукових праць ЧДТУ / Економічні науки. – 2009. – Вип. 22. – С. 3-7. 30. *Majchrzak A.* Kontrola wewnętrzna [Електронний ресурс] / Aleksandra Majchrzak // Doradca Podatnika. – 2005. – № 17. – Режим доступу: http://www.e-podatnik.pl/artukul/doradca_podatnika/3894/Kontrola_wewnetrzna.html.
- УЛЛУБІЄВА Каріна Касумбеківна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку, Житомирський державний технологічний університет.
- Наукові інтереси:
– бухгалтерський облік і контроль податку на додану вартість;
– проблеми макроекономічного розвитку.
- Стаття надійшла до редакції 07.11.11 р.