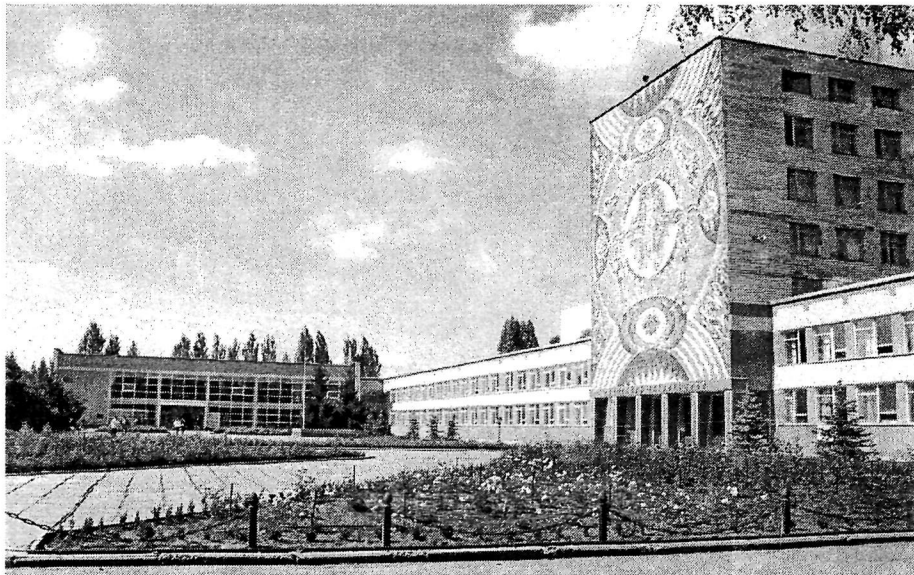


МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

КІРОВОГРАДСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ
ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

НАУКОВІ ПРАЦІ

КІРОВОГРАДСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО
ТЕХНІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ



ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ
Бухгалтерський облік, аналіз і аудит

ЧАСТИНА I

ВИПУСК 4

КІРОВОГРАД
2003

ОКРЕМІ ПИТАННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

учет в
ий спец.
стійного
, 2002. –
с англ. –
за / – К.:

Постановка проблеми в загальному вигляді. У зв'язку з кардинальним реформуванням податкового законодавства, з середини 1997 року податкові розрахунки відокремились в окрему підсистему бухгалтерського обліку, причому такого високого рівня, що вся методологія бухгалтерського обліку була підпорядкована задоволенню їх (податкових розрахунків) завдань та потреб. Реформування на початку 2000 року методології бухгалтерського обліку та її приведення у відповідність до загальноприйнятих на міжнародному рівні принципів організації та ведення обліку, викрило проблему відсутності цілісної концепції організації податкових розрахунків та контролю (в тому числі й аудиторського) за повнотою та правильністю розрахунків з бюджетом. Це сприяло численним порушенням податкового законодавства, нехтуванню вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в угоду дотримання норм податкового законодавства.

ік, №84
я. – К.:

Зростання ролі бухгалтерського обліку у розв'язанні економічних проблем на сучасному етапі розвитку економіки України зумовлює необхідність удосконалення методики обліку і аудиту взаєморозрахунків з бюджетом держави в процесі формування й використання фінансових ресурсів підприємницьких структур.

іансы и
ло ЛТД,
іод ред.

Аналіз останніх досліджень і публікацій та виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Розвитку теорії і практики обліку та аудиту розрахунків з бюджетом сприяли роботи як західних економістів К.Друрі, Макконелла, Б.Нідлза, П.Самуельсона, П.Фрідмана, Ч.Т. Хорнгрена, так і вітчизняних – М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, З.В. Гуцайлюка, В.І. Єфіменка, В.П. Завгороднього, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.Г. Линника, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, В.Г.Швеця, В.О. Шевчука та інших. Одночасно, у зв'язку з реформуванням системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, виникає необхідність подальшого поглибленого вивчення вказаних питань.

Постановка завдання дослідження. Відповідно до окресленої проблематики, завданням даної роботи є опрацювання на основі аналізу норм чинного податкового законодавства, теоретичної та нормативної бази аудиту, а також практичного досвіду

аудиторської роботи, окремих аспектів організації та проведення аудиту правильності (повноти) взаєморозрахунків суб'єктів господарювання з бюджетом по податку на прибуток.

Основний матеріал дослідження. Податок на прибуток підприємств поряд з податком на додану вартість та прибутковим податком з громадян є одним з головних джерел наповнення дохідної частини консолідованого бюджету держави.

Методика розрахунку податку на прибуток ґрунтується на обрахунку такого специфічного показника як оподатковуваний прибуток (податковий прибуток). Оподатковуваний (податковий) прибуток, як і обліковий прибуток, розраховується за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства шляхом порівняння доходів і витрат діяльності.

Оподатковуваний прибуток визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань.

Методика розрахунку податку є доволі складною та потребує досконалих знань норм податкового законодавства, принципів, методики та механізму розрахунку податку. Складність розрахунку податку на прибуток зумовлює велику ймовірність виникнення помилок, а отже порушення податкового законодавства і, як наслідок, втрат бюджету. Тому правильність розрахунку податку на прибуток, повнота та своєчасність його сплати є одним з головних об'єктів аудиторського контролю.

Аудитор повинен визначити суму кожного виду валових доходів та валових витрат підприємства за звітні періоди з урахуванням часу їх виникнення.

Аудит правильності нарахування податку на прибуток включає такі етапи:

- попередня перевірка податкової звітності;
- перевірка правильності нарахування валових доходів;
- перевірка правильності визначення валових витрат;
- перевірка правильності визначення амортизаційних відрахувань;
- перевірка правильності визначення прибутку та сплати податку на прибуток.

Попередня перевірка податкової звітності включає формальну та камеральну перевірку.

При аналізі податкових декларацій з податку на прибуток аудитор повинен виконати такі дії:

1. Визначити перелік податкових декларацій з податку на прибуток виходячи з періоду діяльності підприємства та періоду перевірки. Податкові декларації представляють платником податку незалежно від того, виникло у звітному періоді у підприємства податк

зобов'язання чи ні, тобто незалежно від стану фінансово-господарської діяльності.

2. Перевірити правильність заповнення усіх передбачених у податкових деклараціях показників, використовуючи нормативні документи, які визначають форму, зміст та порядок заповнення кожного податкового звіту.

3. Звернути увагу на правильність заповнення податкових декларацій з податку на прибуток підприємства. Вони повинні містити всі передбачені показники.

4. Звірити та встановити зв'язок між показниками окремих форм податкових декларацій, а також зі звітністю про інші податки та збори (наприклад, з податку на додану вартість). Аудитор повинен визначити розбіжності для їх подальшого аналізу.

5. Перевірити строки подання декларацій та їх дотримання підприємством.

При проведенні такої перевірки аудитор стикається з двома різними підходами до відображення в обліку відомостей, які характеризують порядок формування інформації про склад доходів та витрат підприємства:

1. Бухгалтерський підхід – згідно зі статтею 2 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1] (далі – Закон про бухгалтерський облік) бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку на підприємстві. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” [2], а склад та порядок відображення витрат діяльності регламентовано Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [3].

При цьому в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства використовується принцип нарахування – доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів.

2. Податковий підхід – статтею 11 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [4] визначені правила ведення податкового обліку, необхідність якого зумовлена невідповідністю відображення в бухгалтерському обліку та податкових розрахунках валових доходів, витрат і фінансових результатів.

Валові доходи та валові витрати в системі податкових розрахунків визначаються за першою з подій. Єдиний виняток становить порядок формування валових витрат за операціями з неплатниками податку на прибуток – в даному випадку аналогічно як і в бухгалтерському обліку застосовується метод нарахування валових витрат незалежно від дати проведення розрахунків.

За нормами статті 2 Закону про бухгалтерський облік, в якій визначено, що податкова звітність підприємства ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, та статті 8 названого

Закону, згідно з якою підприємство має право самостійно обирати форму бухгалтерського обліку перевіряючий повинен зважити на способи нагромадження даних про доходи та витрати.

В процесі практичної діяльності сформувались три основні підходи до організації податкових розрахунків з використанням інформаційної бази бухгалтерського обліку:

- без записів в системі синтетичних та аналітичних реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку з наступним складанням податкової звітності на підставі інформації бухгалтерського обліку та її використання;

- без записів в системі синтетичних та аналітичних реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку, але з веденням нагромаджувальних позабалансових реєстрів податкового обліку з наступним складанням податкової звітності на підставі інформації таких реєстрів;

- за допомогою записів в системі синтетичних та аналітичних реєстрів бухгалтерського обліку на спеціальних рахунках (переважно використовується тим підприємствами, які ведуть бухгалтерський облік з використанням автоматизованої форми обліку).

Обрана підприємством методика ведення бухгалтерського обліку та складання податкової звітності повинна бути закріплена в наказі “Про облікову політику підприємства”.

Залежно від обраного підприємством способу здійснення податкових розрахунків робота з перевірки правильності визначення повноти формування валового доходу та валових витрат буде відрізнятися:

- у першому варіанті аудитор коригує дані системи бухгалтерського обліку з вимогами податкового законодавства. У кінцевому підсумку він повинен отримати дані, які підприємство вказало у податковій звітності з податку на прибуток. Усі відхилення повинні бути з’ясовані. Можливий і зворотний шлях, коли аудитор, відштовхуючись від даних податкової звітності підприємства, коригує їх за вимогами бухгалтерського законодавства зіставляє отримані результати з даними синтетичних та аналітичних реєстрів бухгалтерського обліку;

- у другому варіанті аудитор порівнює нагромаджувальні реєстри з даними системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог податкового законодавства, а потім звіряє правильність перенесення узагальнених показників із нагромаджувальних реєстрів податкового обліку у декларації з податку на прибуток. Тут також можливий зворотній шлях;

– методика третього варіанту схожа з методикою другого, проте у разі використання підприємством автоматизованої форми обліку аудитор повинен перевірити закладений у програму алгоритм формування сум валових доходів різних видів на спеціальних рахунках та пересвідчитися у його правильності, повноті та відповідності вимогам податкового законодавства.

Крім того зазначимо, що не все, що включається до складу валового доходу, розглядається в бухгалтерському обліку як дохід і відображається за кредитом рахунків 7 класу (наприклад, різниця між звичайною ціною і ціною реалізації, вартість безкоштовно отриманих основних засобів тощо). До того ж якщо у платника податків у звітному періоді були доходи, що підлягають виключенню з валового доходу, їх також треба врахувати під час порівняння доходів підприємства за даними бухгалтерського і податкового обліку.

Далі аудитор повинен проаналізувати первинні документи, дані бухгалтерського обліку для визначення їх відповідності даним податкових розрахунків і звітності. При цьому окремо перевіряють кожен з видів доходів підприємства:

- доходи від продажу товарів (робіт, послуг);
- доходи від операцій з цінними паперами, валютними цінностями і борговими зобов'язаннями;
- дохід від операцій з основними фондами, нематеріальними активами і капітальний дохід, пов'язаний з видобутком корисних копалин;
- доходи у вигляді безповоротної фінансової допомоги і безкоштовно наданих товарів;
- доходи від врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості;
- доходи від здійснення операцій лізингу (оренди), оренди землі, житлових приміщень і інших споруд та будівель;
- доходи у вигляді пасивного прибутку, отримані за межами митної території України з урахуванням сплаченого податку;
- інші види доходів, що входять в об'єкт оподаткування.

Сума перелічених доходів і є сукупним валовим доходом підприємства. Після виключення зі складу сукупного валового доходу доходів, що підлягають виключенню, аудитор повинен отримати показник скоригованого валового доходу.

Під час перевірки правильності формування складу та повноти валових витрат усі витрати аудитор повинен умовно розділити на такі основні групи:

- витрати, що не включаються до складу валових витрат;
- витрати, що включаються до складу валових витрат;

– витрати, що частково включаються до складу валових витрат, або витрати подвійного призначення.

Аналогічно до валових доходів аудит валових витрат доцільно проводити в розрізі їх видів:

– перевірка правильності визначення витрат підприємства у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг);

– перевірка правильності визначення витрат підприємства, пов'язані з внесенням (нарахуванням) податків, зборів (обов'язкових платежів);

– перевірка правильності визначення витрат підприємства, пов'язані з поліпшенням основних фондів;

– перевірка правильності визначення витрат підприємства, пов'язані з нарахуванням (сплатою) процентів за борговими зобов'язаннями у зв'язку з веденням господарської діяльності;

– перевірка правильності визначення витрат підприємства щодо інших операцій, пов'язаних з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг);

– перевірка правильності визначення витрат підприємства за операціями з борговими зобов'язаннями та валютними цінностями;

– перевірка правильності визначення витрат підприємства щодо операцій з основними фондами та нематеріальними активами.

– перевірка правильності визначення витрат підприємства за іншими операціями.

Окремою ділянкою роботи аудитора є перевірка правильності визначення амортизаційних відрахувань. При цьому суть дослідження зводиться до вивчення взаємозв'язку основних фондів з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг); правильності розмежування об'єктів необоротних активів по групах основних засобів, відповідності застосованих норм амортизації.

Кінцевим етапом аудиту податку на прибуток є перевірка правильності визначення прибутку до оподаткування та сум фактично сплаченого податку на прибуток. На завершальній стадії перевірки нарахування податку на прибуток аудитор повинен оцінити достовірність визначеної платником:

– суми прибутку, що підлягає оподаткуванню;

– суми податкового зобов'язання;

– нарахованої, узгодженої та сплаченої суми податку на прибуток.

Перш за все аудитору слід мати на увазі, що об'єкт оподаткування (сума

оподати
значені
повине
ставко
оскіль
прибут
громад
консол
розмір
міжна
оподат
видані
(пода
припа
перен
(пода
одноч
своєч
та роз
даним
сплач
повно
банк
дивід
періо
підпр

витрати

оподаткованого прибутку) звітнього періоду підлягає зменшенню на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування (збитки) минулих звітних періодів.

розрізі

Для визначення податкового зобов'язання платника податку на прибуток аудитор повинен перевірити, порядок нарахування податку на прибуток, у тому числі, за основною ставкою (30%) та іншими ставками (9%, 15%).

язку з

);

зменням

Розрахований таким чином податок на прибуток ще не є податковим зобов'язанням, оскільки він підлягає зменшенню на платежі, які зменшують нарахований податок на прибуток, зокрема:

зані з

– сума податку нарахована юридичною особою до бюджету територіальних громад за місцезнаходженням філій, у випадку прийняття рішення щодо сплати консолідованого податку на прибуток;

зані з

денням

– сума податку, сплаченого з прибутку (крім пасивного) за кордоном, якщо його розмір більший від граничного розміру податку;

терацій,

і (робіт,

– сума податку, сплаченого з пасивного прибутку у разі встановлення міжнародним договором інших правил, ніж передбачені чинним законодавством про оподаткування прибутку підприємств;

ціями з

рацій з

аціями.

начення

звчення

іництва,

зротних

начення

ток. На

оцінити

– сума вартості придбаних у звітному (податковому) періоді торгових патентів, виданих державними податковими органами. Податок на прибуток, нарахований за звітний (податковий період), зменшується на вартість придбаних торгових патентів, термін дії яких припадає на такий звітний період: від'ємна різниця не враховується як переплата і не переноситься на зменшення нарахованого податку на прибуток наступних звітних (податкових) періодів;

– суми внесеного до бюджету податку на дивіденди, який вноситься до/або одночасно з виплатою дивідендів. При цьому аудитор повинен пересвідчитися в повноті та своєчасності внесення до бюджету податку на дивіденди з врахуванням наступного: виплата та розмір дивідендів від наявності оподаткованого прибутку чи прибутку, визначеного за даними бухгалтерського обліку; податок на дивіденди утримується не з джерела виплати, а сплачується за рахунок власних джерел емітента корпоративних прав; своєчасність та повнота сплати встановлюється за даними платіжних документів, які надаються до банківської установи щодо перерахування сум дивідендів. Якщо сума сплаченого податку на дивіденди перевищує суму податкового зобов'язання підприємства-емітента за звітний період, то різниця переноситься на зменшення податкового зобов'язання такого підприємства в майбутніх податкових періодах.

я (сума

Надмірно нараховані суми податку за особовим рахунком платника податку на

прибуток підлягають зменшенню і відображаються в декларації про прибуток. Суми податку, надмірно сплачені до бюджету, зараховуються в рахунок наступних платежів або повертаються не пізніше десяти робочих днів з дня одержання письмової заяви платника податку. Аудитору слід пам'ятати, що строк позовної давності за надмірно сплаченими до бюджету податками складає 3 роки.

Для визначення правильності та повноти сум нарахованого та сплаченого податку на прибуток аудитор може використати інформацію бухгалтерського обліку підприємства, а саме:

– рахунку 17 “Відстрочені податкові активи”, на якому ведеться облік сум податку на прибуток, що підлягають відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок:

а) тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування;

б) перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді;

– субрахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті” та 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”, на яких відображається сплата податку на прибуток коштами;

– рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов'язання”, на якому ведеться облік сум податку на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування;

– субрахунку 641 “Розрахунки за податками”, на якому у тому числі ведеться облік сум нарахованого та сплаченого податку на прибуток.

Крім цієї інформації, для визначення сум узгодженого податкового зобов'язання аудитор повинен використати дані декларацій про прибуток, які подавались платником податку, а також отримані ним податкові повідомлення. При цьому аудитор повинен врахувати результати проведеної перевірки податковими органами.

Аудитор також має взяти до уваги інформацію про податки, утримані з доходів у джерел їх виплати і повинна бути підтверджена первинними документами та даними бухгалтерського обліку платника податку на прибуток.

Висновки і перспективи подальших наукових розвідок. Проведене дослідження окремих методичних аспектів аудиту податкових розрахунків та аналіз діючої практики дозволяє зробити наступні узагальнення:

1. Незважаючи на те, що діюча нормативна база з оподаткування податком на прибуток діє з другого півріччя 1997 року, в наукових дослідженнях та розробках методика аудиту податку на прибуток не знайшла належного висвітлення та розробки.

2. В практичній площині аудит податку на прибуток здійснюється в двох основних напрямках:

– перевірка відповідності методики розрахунку податку на прибуток, що застосовується на підприємстві, нормам податкового законодавства;

– своєчасність та повнота декларування податкового зобов'язання та його сплати до бюджету.

3. Податкове законодавство потребує модифікації в бік наближення до методології бухгалтерського обліку, що дозволить спростити систему податкових розрахунків, зменшити адміністративні витрати господарюючих суб'єктів у складі собівартості продукції та дозволить підвищити оперативний контроль за достовірністю податкових розрахунків.

Література

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. № 996-XIV.
2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

