

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Розглянуто порядок проведення аудиту податку на прибуток з позицій наявності інформаційного забезпечення перевірки у частині даних про базу оподаткування та податкові різниці, що при цьому виникають.

Ключові слова: податкова база, податкові різниці, первинні документи, аналітичні регістри.

До прийняття Податкового Кодексу (надалі ПКУ) гостро стояла проблема невідповідності бухгалтерського і податкового обліку на підприємствах України. З його прийняттям ці розбіжності дещо скоротилися, усунені деякі з них, що призводили до виникнення податкових різниць. Однак невизначеність узагальнювальних регістрів обліку, які б дали змогу без проблем перевіряти податкові різниці, що ще залишилися, свідчить про актуальність теми цього дослідження.

Проблемам організації обліку податкових платежів, у тому числі податку на прибуток, проведенню дієвого аудиту цього платежу присвячувалися роботи багатьох вчених, серед яких Ф. Бутинець [1, с. 210], Н. Верхоглядова, Г. Давидов, Н. Дорош [2, с. 145], Б. Кругляк, Л. Кулаковська [3, с. 287], В. Савченко [4, с. 64], І. Сахарцева [5, с. 210], В. Собко та багато інших. Однак розробки цих дослідників у теоретичному і практичному плані вимагають адаптації роботи бухгалтерів і аудиторів до умов нового податкового законодавства та розробки нових методик аудиту розрахунків податку на прибуток та його складових.

Мета статті – обґрунтування необхідності формування інформаційного забезпечення податкових різниць у бухгалтерському обліку та визначення порядку розробки робочих документів аудитора.

Завдання статті – виконати аналіз чинності П(С)БО 35; відповідно до стандарту з'ясувати структуру податкових різниць; розробити регістри аналітичного обліку податкових різниць за різними класифікаційними ознаками; запропонувати робочі документи із перевірки різниць; скласти перелік первинних документів, які покладено в основу признання різних видів податкових різниць.

З 01.01.2012 Р. повинні були набрати чинності нові П(С)БО 35 «Податкові різниці», затверджені Наказом Мінфіну від 25.01.2011р. №27.1 [6]. Однак 26.09.2011р Мінфін відклав дату вступу в силу П(С)БО «Податкові різниці» 35 на рік до 01.01.2013 [7].

Новий стандарт визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності, визначає основний порядок застосування цього положення і терміни, що набувають чинності відповідно до цього.

За новим Положенням, податкова різниця - яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством;

податковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період; постійна податкова різниця - яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах; постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню, - яка призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду; постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, - яка збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного періоду; тимчасова податкова різниця - яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах [7].

Однак, якщо звернутися до П(С)БО 17 «Податок на прибуток», можна побачити, що термін «податок на прибуток» повністю ідентичний наведеному у новому П(С)БО 35. Залишається незрозумілим таке дублювання [8].

У новому Положенні наведена класифікація податкових різниць, які враховуються при визначенні податкового прибутку за звітний період і з метою бухгалтерського обліку поділяються на: податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); податкові різниці щодо інших операційних доходів; податкові різниці щодо інших доходів; податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); податкові різниці щодо інших операційних витрат; податкові різниці щодо інших витрат; податкові різниці щодо надзвичайних доходів; податкові різниці щодо надзвичайних витрат.

Така класифікація є доцільною, але залишаються нез'ясованими питання – де, у яких регістрах буде накопичуватися ці інформація. У Положеннях з цього приводу визначається: що інформація про тимчасові і постійні податкові різниці накопичується в регістрах бухгалтерського обліку (яких?), зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією - тимчасова або постійна) або в інший спосіб (який?), що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності.

Виникає питання, як можна рекомендувати введення додаткових граф не відомо у які регістри? Із цього приводу можна було б запропонувати наступну форму окремого регістра для врахування постійних і тимчасових різниць за доходами і витратами відповідно до Податкового Кодексу (табл.1).

Таблиця 1. Накопичувальна відомість обліку тимчасових та постійних податкових різниць

Доходи				Витрати			
Тимчасові різниці	Сума	Постійні різниці	Сума	Тимчасові різниці	Сума	Постійні різниці	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8

При формуванні цієї відомості необхідно визначитися у структурі доходів та витрат та відповідно до статей 135-137, 146, 147, 159 та 159 - у структурі постійних та тимчасових різниць [9].

Для формування податкових різниць, що підлягають вирахуванню, можна запропонувати накопичувальну відомість (табл. 2).

Таблиця 2. Зведена інформація про податкові різниці, що підлягають вирахуванню

Постійні податкові різниці, що підлягають вирахуванню	Сума, тис. грн	Тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню,	Сума, тис. грн
1	2	3	4

Формування такої інформаційної бази дозволить, по-перше, визначитися із рахунками 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», що коригують податок на прибуток. По-друге, при заповненні додатків до річної фінансової звітності дозволять спростити роботу бухгалтера і

аудитора, який буде перевіряти порядок формування податкової бази і нарахування податку на прибуток.

Для формування податкових різниць, що враховуються при визначенні податкового прибутку, пропонується зведена відомість наступного вигляду (табл.3).

Таблиця 3. Формування податкових різниць, що враховуються при визначенні податкового прибутку

Постійні податкові різниці, що підлягають оподаткуванню	Сума, тис. грн	Тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню	Сума, тис. грн
1	2	3	4

Звертаючи увагу на те, що відповідно до П(С)БО 35 податкові різниці класифіковані за видами діяльності, можливе використання наступного робочого документу (табл. 4), у якому доходи від основної операційної діяльності поділені на дохід від реалізації готової продукції, дохід від реалізації товарів, дохід від реалізації робіт та послуг.

При необхідності (при великій кількості дебіторів за кожним видом доходу), таблицю можна доповнити більш детальною інформацією за кожним дебітором із вказівкою дати складання договору купівлі-продажу, виконання-робіт та надання послуг, обсягами оплат по договору і фактично на підставі виписок банку чи прибуткових касових ордерів.

Таблиця 4. Робочий документ перевірки доходів від основної операційної діяльності

Вид доходу	Відповідність доходу ПКУ		Відповідність доходу бухгалтерським стандартам		Відхилення		Примітки
	Розділ	Стаття	№ і назва стандарту	Стаття	Постійна різниця	Тимчасова різниця	
1	2	3	4	5	6	7	8
Дохід від реалізації готової продукції							
Дохід від реалізації товарів							
Дохід від реалізації робіт та послуг							

Доходи від іншої операційної діяльності при аудиторській перевірці класифікуються за іншими видами операційних доходів: дохід від реалізації іноземної валюти, від реалізації інших оборотних активів, від операційної оренди, від операційної курсової різниці, від списання активів, від списання кредиторської заборгованості, від безоплатно отриманих активів, інші доходи. Робочий документ буде мати такий самий вигляд, як і попередній.

Для перевірки доходів від участі в капіталі та фінансової діяльності, інших доходів можна використати аналогічні робочі документи, змінивши

види доходів відповідно до робочого плану рахунків, який затверджено на підприємстві наказом про облікову політику. При цьому види доходів можуть відповідати плану рахунків інструкції із його застосування, ті можуть бути доповнені власними аналітичними рахунками.

Для заповнення перелічених відомостей необхідно чітко знати, які документи дозволять визнати такі податкові різниці [10]. Пропонується дві схеми руху документів при визнанні постійних і тимчасових різниць по доходах підприємства (рис. 1 та рис. 2).



Рис.1 Документування тимчасових податкових різниць по доходах*

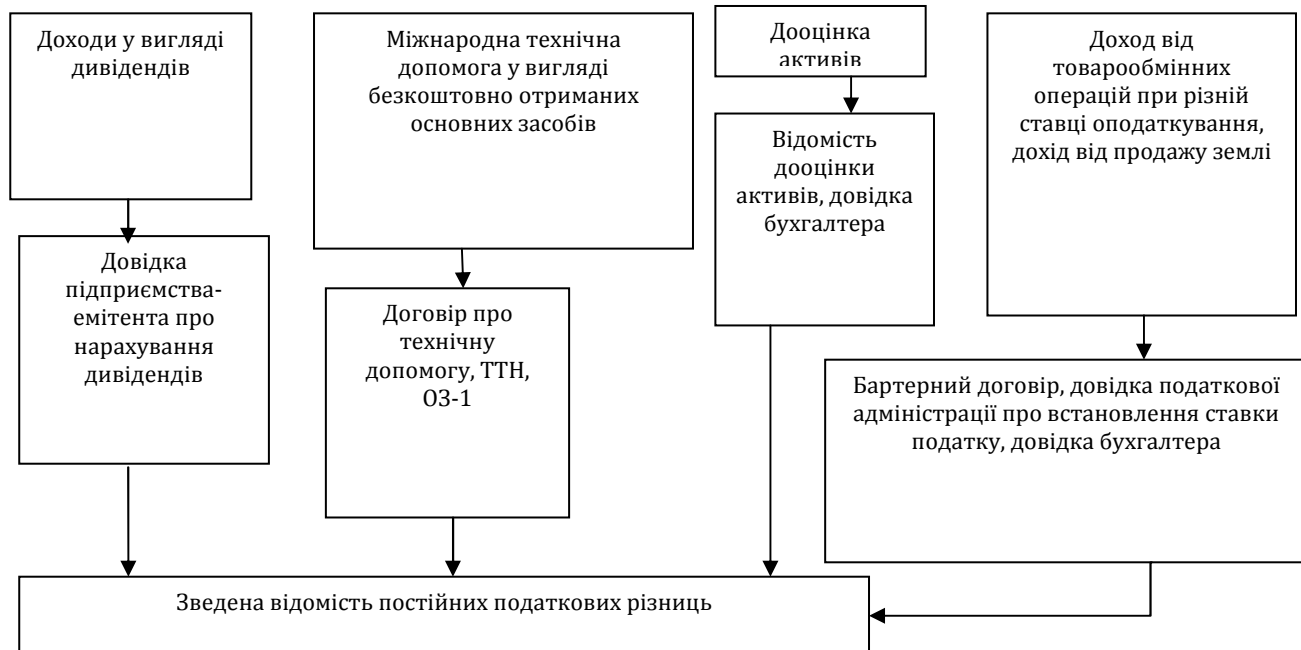


Рис.2. Схема документування постійних податкових різниць по доходах*

*У схемах наведені лише документи, що підтверджують виникнення тимчасових різниць

При перевірці витрат, які формують базу оподаткування податку на прибуток, особливу увагу звертають на нормовані витрати, які враховуються як податкові різниці. Для перевірки обліку таких різниць пропонується робочий документ, наведений у табл. 5.

Таблиця 5. Робочий документ з перевірки нормованих витрат

Найменування витрат	Сума витрат, грн.		Відхилення	Результат порушення законодавства
	За ПКУ	Фактична		
1	2	3	4	5
Ремонт основних засобів				
Представницькі витрати				
Витрати на рекламу				
Витрати на відрядження				
Інші витрати				
Разом				

При врахуванні податкових різниць за витратами виникають ті ж проблеми із визначенням первинних документів, що і по доходах, тому наведемо схеми документів, які є підставою для визнання таких податкових різниць (рис.3 та рис. 4)

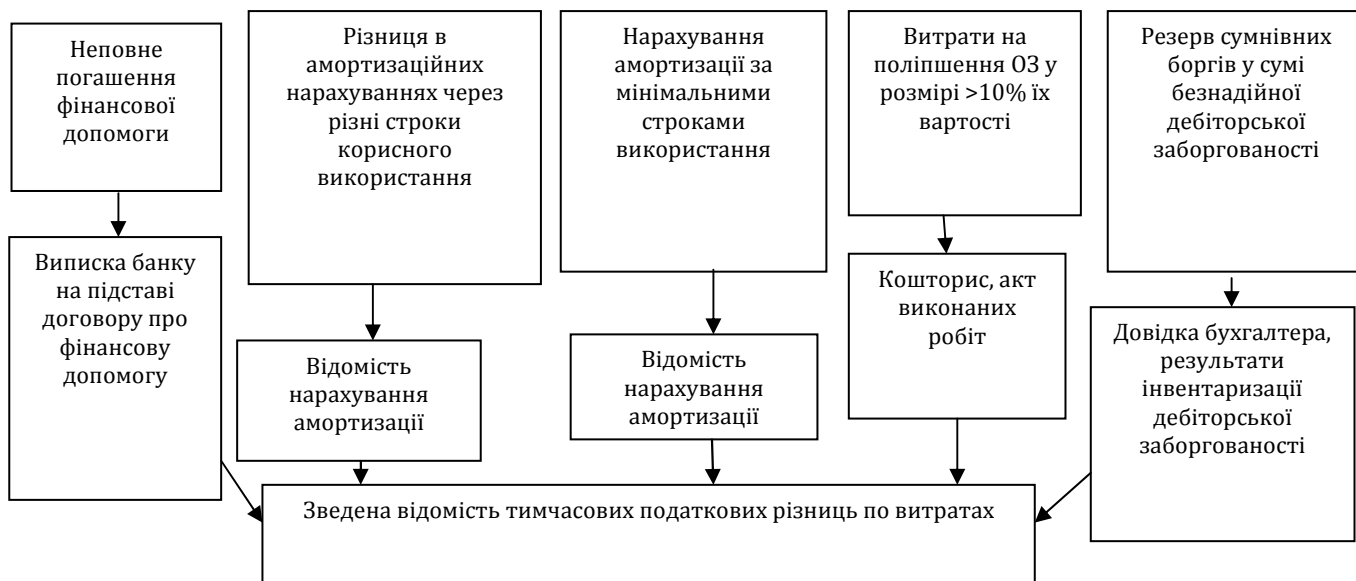


Рис. 3. Документування тимчасових різниць по витратах

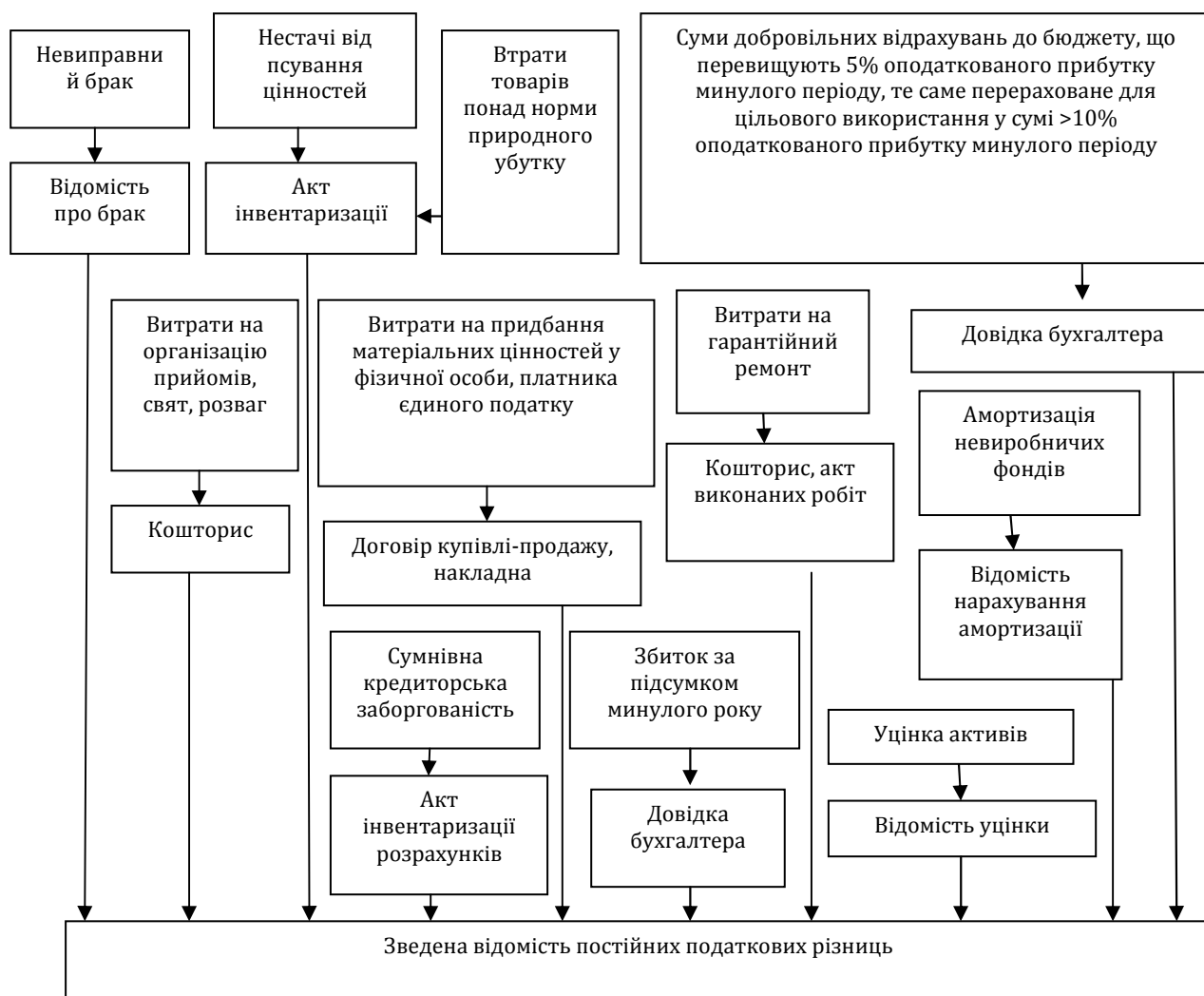


Рис. 4. Документування постійних податкових різниць з витрат

Крім того, розкриття інформації із постійних та тимчасових податкових різниць у фінансовій звітності не конкретизоване. З цього приводу доцільно внести зміни до форми 2 «Звіт про фінансові результати» та форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Таким чином, виконано аналіз чинності П(С)БО 35; з'ясовано структуру податкових різниць відповідно до цього стандарту; розроблено реєстри аналітичного обліку податкових різниць постійних та тимчасових, тих, що враховуються і вираховуються при визначенні

податку на прибуток, запропоновано робочі документи із перевірки різниць, з'ясовано перелік первинних документів, які покладено в основу визнання різних видів податкових різниць.

Подальше дослідження передбачається у напрямку уточнення складу документів, на підставі яких визнаються оподатковані доходи і витрати, та розробки робочих документів за ними.

Список літератури

1. Бутинець, Ф. Ф. Аудит [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець. - Житомир: ПП "Рута", 2002. - 672 с.
2. Дорош, Н. І. Аудит: Методологія і організація [Текст] / Н. І. Дорош. - К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. 402 с.
3. Кулаковська, Л. П. Основи аудиту [Текст] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. - К. : «Каравелла»; 2000. - 504 с.
4. Савченко, В. Я. Аудит [Текст] : навчальний посібник / В. Я. Савченко. - К. : КНЕУ, 2002. - 322 с.
5. Сахарцева, І. І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту [Текст] : монографія / І. І. Сахарцева. - Київ : Кондор, 2005. - 374 с.
6. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0212-11>
7. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України: наказ №1204 від 26.09.2011. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1181-11>
8. Податок на прибуток [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
9. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/comentsnk/1617.html>

РЕЗЮМЕ

Кравчук Надежда

Проблемы организации аудита бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль

Статья посвящена вопросам организации учета и проведения аудита расчета налога на прибыль в соответствии с требованиями бухгалтерского учета и III раздела Налогового кодекса Украины. Предложена методика проведения аудита, выделены документы, учетные регистры, которые аудитор использует как информационную базу для проверки, разработаны рабочие документы.

RESUME

Kravchuk Nadiya

Problems of audit accounting and tax income tax

This article is devoted to the organization of accounting and auditing of income tax in accordance with the accounting requirements and Section III of the Tax Code of Ukraine. The method of auditing listed documents, accounting records, the auditor uses a knowledge base to verify work documents.

Стаття надійшла до редакції 29.10.2012 р.