

УДК 657.6:657.372.12

Т. О. Меліхова,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри облік, аналіз, оподаткування та аудит,  
Запорізька державна інженерна академія  
М. М. Бикова,  
магістр ОПД-15,  
Запорізька державна інженерна академія

## РОЗРОБКА ПРОГРАМИ АУДИТУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

T. Melikhova,  
Cand. Sci. (Econ.), associate professor of Accounting and Auditing Department of Zaporizhzhia State Engineering Academy  
M. Bykova,  
Group of studying the theory of taxation — 15 of Zaporizhzhia State Engineering Academy

### THE DEVELOPMENT OF THE INCOME TAX AUDIT PROGRAMME FOR INCREASING THE FINANCIAL SECURITY AT THE ENTERPRISE

Авторами статті обґрунтовано мету та завдання проведення аудиту податку на прибуток, ними також розроблено програму аудиту податку на прибуток для підвищення фінансової безпеки підприємства. У роботі розроблено програму аудиту податку на прибуток для підвищення фінансової безпеки підприємства, яка включає перевірку: правильності визначення залишку податку на прибуток на початок періоду, правильності кореспонденції рахунків з податку на прибуток, відповідності відображення податку на прибуток журналу, головної книги та Звіту про фінансові результати, правильності визначення суми податку на прибуток, правильності складання Звіту про фінансові результати, правильності коригування фінансового результату на різниці згідно з ПКУ, правильності віднесення податку на прибуток до відповідних субрахунків, правильності розрахунку податку на прибуток до сплати у бюджет, правильності складання Декларації з податку на прибуток. Запропонована методика проведення перевірки надасть змогу аудиторю охопити всі аспекти обліку податку на прибуток на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку податку на прибуток, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити фінансову безпеку підприємства.

The authors of the article substantiate the goal and the objectives of the income tax auditing, they also developed the income tax auditing programme for increasing the financial security at the enterprise. In this work developed the income tax auditing programme for increasing the enterprise financial security, that includes checking: the correctness of the income tax balance at the beginning of the period, the correctness of the account correspondence of the profit tax, the determination compliance of income tax journal, the Ledger and statement of financial result, accuracy in determining the amount of income tax, the correctness of financial results Report, the correct adjustment of the financial result of the difference according to NKU, the correctness of the profit tax referring to sub-accounts, the correctness of profit tax calculation into the budget, the correctness of the profit tax Declaration. The proposed audit methodology will allow the auditor to cover all aspects of profit tax accounting at the enterprise, to investigate the correctness, timeliness, legality for income tax determination, to identify violations timely, to conduct a quality audit and to increase the financial security of the enterprise.

*Ключові слова: аудит, податок на прибуток, анкета, загальний план, програма перевірки, робочий документ аудитора, фінансова безпека.*

*Key words: audit, income tax, the questionnaire, the General plan, the inspection programme, working document of the auditor, financial security.*

#### ВСТУП

Отримання прибутку є основною метою господарської діяльності будь-якого під-

приємства. Важливою умовою для правильності ведення обліку та подачі звітності є вчасне та правильне оподаткування прибут-

Таблиця 1. Анкета перевірки податку на прибуток

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	Скільки років Ви працюєте на підприємстві?				
	0-1				
	1-5				
2	Річний дохід визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період:				
	- не перевищує 20 мільйонів гривень				
	- перевищує 20 мільйонів гривень				
3	Об'єкт оподаткування визначається платником:				
	- без коригування фінансового результату на різниці згідно з ПКУ				
	- з коригуванням фінансового результату на всі різниці згідно ПКУ				
4	На які різниці згідно з ПКУ зменшується або збільшується фінансовий результат:				
	- на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів				
	- на різниці, що виникають при формуванні забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат				
	- на різниці, що виникають при формуванні резерву сумнівних боргів.				
5	Яка ставка податку на прибуток на підприємстві:				
	- 19%				
	- 18%				
	- 25%				
6	Як нараховується податок на прибуток:				
	- (доходи-витрати) × ставку податку на прибуток ÷ 100%				
	- доходи × ставку податку на прибуток ÷ 100%				
	- заробітна плата × ставку ПДФО ÷ 100%				
7	На якому рахунку обліковується податок на прибуток:				
	- 641				
	- 642				
	- 651				
	- 685				
8	На якому рахунку обліковуються витрати з податку на прибуток:				
	- 90				
	- 92				
	- 97				
	- 98				
9	На якому рахунку обліковуються відстрочені податкові активи:				
	- 17				
	- 54				
	- 643				
	- 644				
10	На якому рахунку обліковуються відстрочені податкові зобов'язання:				
	- 17				
	- 54				
	- 643				
	- 644				
11	Чи є на підприємстві наказ про облікову політику?				
12	Як відображається в обліку нарахування податку на прибуток:				
	- Дт 641 Кт 311				
	- Дт 98 Кт 641				
	- Дт 17 Кт 98				
13	Як відображається в обліку сплата податку на прибуток:				
	- Дт 641 Кт 311				
	- Дт 98 Кт 641				
	- Дт 17 Кт 98				
14	Як відображається в обліку нарахування відстроченого податкового активу, коли немає залишку відстрочених податкових зобов'язань:				
	- Дт 641 Кт 311				
	- Дт 98 Кт 641				
	- Дт 17 Кт 641				
15	Як відображається в обліку нарахування відстроченого податкового зобов'язання, коли немає залишку відстроченого податкового активу:				
	- Дт 98 Кт 17				
	- Дт 98 Кт 641				
	- Дт 98 Кт 54				
16	Як відображається в обліку нарахування відстроченого податкового активу, коли є залишок відстрочених податкових зобов'язань:				
	- Дт 54 Кт 641				
	- Дт 98 Кт 641				
	- Дт 17 Кт 641				
17	Як відображається в обліку нарахування відстроченого податкового зобов'язання, коли є залишок відстроченого податкового активу:				
	- Дт 98 Кт 17				
	- Дт 98 Кт 641				
	- Дт 98 Кт 54				
18	Яка періодичність проведення звірки розрахунків з податку на прибуток:				
	- раз на рік				
	- двічі на рік				
	- не проводиться				
19	Як ведеться облік податку на прибуток:				
	- вручну				
	- автоматизовано				
	- комбіновано				

**Таблиця 2. Загальний план проведення аудиту податку на прибуток**

Етап аудиторської перевірки	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Період проведення	Виконавці
Підготовчий	Знайомство з бізнесом клієнта, визначення аудиторського ризику, планування аудиту податку на прибуток	Статут підприємства, Звіти попередніх перевірок, накази		
Основний	Перевірити правильність визначення залишку податку на прибуток на початок періоду. Перевірити правильність кореспонденції рахунків з податку на прибуток. Перевірити відповідність відображення податку на прибуток журналу, головної книги та Звіту про фінансові результати. Перевірити правильність визначення суми податку на прибуток. Перевірити правильність складання Звіту про фінансові результати. Перевірити правильність коригування фінансового результату на різниці згідно з ПКУ. Перевірити правильність віднесення податку на прибуток до відповідних субрахунків. Перевірити правильність розрахунку податку на прибуток до сплати у бюджет. Перевірити правильність складання Декларації з податку на прибуток	Журнал 5, 6, 7, головна книга, Баланс, Звіт про фінансові результати, Декларація з податку на прибуток		
Завершальний	Складання аудиторського звіту і висновку	Звіт		

**Таблиця 3. Програма аудиту податку на прибуток**

№	Мета	Перелік аудиторських процедур	Критерії якості	Метод перевірки	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	Впевнитись у відповідності залишку на початок податку на прибуток	Перевірити правильність визначення залишку податку на прибуток на початок періоду	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	ПНП-1			
2	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з податку на прибуток	Перевірити правильність кореспонденції рахунків з податку на прибуток	А, Б, В, Г, Д	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ПНП-2			
3	Впевнитись у відповідності відображення податку на прибуток журналу, головної книги та звіту про фінансові результати	Перевірити відповідність відображення податку на прибуток журналу, головної книги та Звіту про фінансові результати	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	ПНП-3			
4	Впевнитись у правильності визначення суми податку на прибуток	Перевірити правильність визначення суми податку на прибуток	А, Б, В, Г, Д	Документальний, арифметичний, вибірковий	ПНП-4			
5	Впевнитись у правильності складання Звіту про фінансові результати	Перевірити правильність складання Звіту про фінансові результати	А, Б, В, Г, Е, Є	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ПНП-5			
6	Впевнитись у правильності коригування фінансового результату на різниці згідно з ПКУ	Перевірити правильність коригування фінансового результату на різниці згідно з ПКУ	А, Б, В, Г, Д, Е, Є	Документальний, арифметичний, вибірковий	ПНП-6			
7	Впевнитись у правильності віднесення податку на прибуток до відповідних субрахунків	Перевірити правильність віднесення податку на прибуток до відповідних субрахунків	А, Б, В, Г, Д	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ПНП-7			
8	Впевнитись у правильності розрахунку податку на прибуток до сплати у бюджет	Перевірити правильність розрахунку податку на прибуток до сплати у бюджет	А, Б, В, Г, Д, Е, Є	Документальний, арифметичний, вибірковий	ПНП-8			
9	Впевнитись у правильності складання Декларації з податку на прибуток	Перевірити правильність складання Декларації з податку на прибуток	А, Б, В, Г, Е, Є	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ПНП-9			

Примітки – критерії якості аудиторської перевірки: наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінка вартості – Е; подання і розкриття – Є.

**Таблиця 4. Робочий документ аудитора ПНП-1 — перевірка правильності визначення залишку податку на прибуток на початок періоду**

Рахунок	Баланс на кінець попереднього періоду	Баланс на початок звітнього періоду	Головна книга	Відхилення	
				балансу на початок звітнього періоду від балансу на кінець попереднього періоду	балансу на початок звітнього періоду від головної книги
17					
54					
641					

**Таблиця 5. Робочий документ аудитора ПНП-2 — перевірка правильності кореспонденції рахунків з податку на прибуток**

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення та запропоноване виправлення		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума

**Таблиця 6. Робочий документ аудитора ПНП-3 — перевірка відповідності відображення податку на прибуток журналу, головної книги та Звіту про фінансові результати**

Рахунки	Журнал 5, 6	Головна книга	Звіт про фінансові результати	Відхилення	
				Головної книги від Журналу 5, 6	Звіту про фінансові результати від Головної книги
70					
71					
72					
73					
74					
79					
90					
92					
93					
94					
95					
96					
97					
98					
44					

ку підприємства податком на прибуток. Тому актуальною проблемою на сьогодні стає перевірка правильності, своєчасності та законності нарахування та сплати податку на прибуток.

**АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ**

Проблемними питаннями аудиту податку на прибуток займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Бутинець Ф.Ф., Гончарук Я.А., Гордієнко Н.І., Давидов Г.М., Дерій В.А., Іванова Н.А., Карпенко М.Ю., Кулаковська Л.П., Огійчук М.Ф., Піча Ю.В., Савченко В.Я., Сахарцева І.І., Усач Б.Ф. та інші. Автори розглядають це питання зі своєї точки зору та акцентують увагу на різних аспектах проведення аудиту податку на прибуток. Проте саме питання розробки програми аудиту податку на прибуток для підвищення фінансової безпеки підприємства розкрито недостатньо і потребує подальшого дослідження.

Метою роботи є розробка програми аудиту податку на прибуток для підвищення фінансової безпеки підприємства.

**ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ**

Метою аудиту податку на прибуток є встановлення законності, достовірності і доцільності здійснених операцій з податку на прибуток підприємства і правильності їх відображення в обліку.

**Таблиця 7. Робочий документ аудитора ПНП-4 — перевірка правильності визначення суми податку на прибуток**

Період	За даними підприємства	За даними аудиту					Відхилення
		Доходи	Витрати	База оподаткування	Ставка	Сума податку на прибуток	

Таблиця 8. Робочий документ аудитора ПНП-5 — перевірка правильності складання Звіту про фінансові результати

Стаття	Код рядка	Розрахунок	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
1	2	3			
<b>I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ</b>					
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Дт 70 Кт 791 за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704			
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Дт 791 Кт 90			
Валовий прибуток	2090	ряд.2000 - ряд.2050			
збиток	2095	(ряд.2000 – ряд.2050)			
Інші операційні доходи	2120	Дт 71 Кт 791			
Адміністративні витрати	2130	Дт 791 Кт 92			
Витрати на збут	2150	Дт 791 Кт 93			
Інші операційні витрати	2180	Дт 791 Кт 94			
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	ряд.2090 + ряд.2120 – ряд.2130 – ряд.2150 – ряд.2180			
збиток	2195	ряд.2095 – ряд.2120 + ряд.2130 + ряд.2150 + ряд.2180			
Дохід від участі в капіталі	2200	Дт 72 Кт 792			
Інші фінансові доходи	2220	Дт 73 Кт 792			
Інші доходи	2240	Дт 74 Кт 793			
Фінансові витрати	2250	Дт 792 Кт 95			
Втрати від участі в капіталі	2255	Дт 792 Кт 96			
Інші витрати	2270	Дт 793 Кт 97			
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	Позитивне значення: ряд.2195 + ряд.2200 + ряд.2220 + ряд.2240 – ряд.2250 – ряд.2255 – ряд.2270			
збиток	2295	Від’ємне значення: ряд.2195 + ряд.2200 + ряд.2220 + ряд.2240 – ряд.2250 – ряд.2255 – ряд.2270			
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти за Дт субрахунку 793 із Кт субрахунку 98(витрати) або обороти за Дт субрахунку 98 із Кт субрахунку 793 (дохід)			
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Вибірка із кредитових або дебетових оборотів рахунка 79, яка відображає фінансовий результат від припиненої діяльності.			
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	Позитивне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305			
збиток	2355	Від’ємне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305			
<b>II. СУКУПНИЙ ДОХІД</b>					
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Обороти за Дт рахунків 10, 15, 12 із Кт субрахунків 411, 412 або обороти за Дт субрахунків 411, 412 із Кт рахунків 10, 15, 12			
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Обороти за субрахунком 413			
Накопичені курсові різниці	2410	Обороти за субрахунком 423			
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Вибірка оборотів за субрахунком 425 (в частині частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств)			
Інший сукупний дохід	2445	Сума іншого сукупного доходу, який неможливо виділити в окрему статтю			
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Сума рядків 2400+2405+2410+2415+2445			
Податок на прибуток, пов’язаний з іншим сукупним доходом	2455	Вибірка оборотів за Кт 54 у частині сум податку на прибуток, пов’язаних з операціями із цього розділу звіту			
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Різниця рядків 2450 - 2455			
Сукупний дохід	2465	сума рядків 2350 (2355) + 2460			
<b>III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ</b>					
Матеріальні затрати	2500	Обороти за Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 20, 21, 22, 27, 28 або Дт 80			
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 66 і 47 або Дт 81			
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 65 і 47 або Дт 82			
Амортизація	2515	Обороти за Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 13 або Дт 83			
Інші операційні витрати	2520	Невраховані вище обороти за Дт рахунків 23,91,92, 93 та 94 або Дт 84			
Разом	2550	Сума рядків 2500, 2505, 2510, 2515, 2520			

**Таблиця 9. Робочий документ аудитора ПНП-6 — перевірка правильності коригування фінансового результату на різниці згідно з ПКУ**

Період	За даними підприємства	Фінансовий результат	За даними аудиту			Коригування фінансового результату на різниці згідно з ПКУ	Відхилення
			Різниці згідно з ПКУ				
			на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів	на різниці, що виникають при формуванні забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат	на різниці, що виникають при формуванні резерву сумнівних боргів		

**Таблиця 10. Робочий документ аудитора ПНП-7 — перевірка правильності віднесення податку на прибуток до відповідних субрахунків**

Субрахунки	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
17			
54			
641			
98			

**Таблиця 11. Робочий документ аудитора ПНП-8 — перевірка правильності розрахунку податку на прибуток до сплати у бюджет**

Період	За даними підприємства	За даними аудиту				Сума податку на прибуток до сплати у бюджет	Відхилення
		98	641	17	54		

Завдання проведення аудиту податку на прибуток: оцінити стан обліку податку на прибуток, які здійснювало підприємство за період, що перевіряється; виконати перевірку своєчасності та правильності відображення в обліку податку на прибуток; здійснити перевірку додержання підприємством вимог нормативних

документів, які регламентують порядок ведення податку на прибуток.

Анкету перевірки податку на прибуток подано в таблиці 1. У програмі аудиту податку на прибуток відображені основні процедури для вирішення основних завдань аудиторської перевірки.

**Таблиця 12. Робочий документ аудитора ПНП-9 — перевірка правильності складання Декларації з податку на прибуток**

Показник рядка декларації	Код рядка	Підстави для заповнення	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	01	Сума таких доходів за даними бухгалтерії за рік без ПДВ: - дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); - інші операційні доходи; - фінансові доходи; - інші доходи			
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	02	Рядок 2290 (прибуток «+») або 2295 (збиток «-») відповідного Звіту про фінансові результати (+, -)			
Різниця, які виникають відповідно до ПКУ	03 РІ	Загальний результат розрахунку податкових різниць з додатку РІ (+, -)			
Об'єкт оподаткування	04	(рядок 02 + рядок 03) (+, -)			
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування	05 ПЗ	Заповнюється при веденні діяльності, визначеної як неоподатковувана податком на прибуток згідно зі ст. 142 ПКУ або зазначеної в нормах підрозділу 4 розділу XX ПКУ(+, -)			
Податок на прибуток (позитивне значення)	06	(рядок 04 — рядок 05) × основна ставка податку на прибуток (в 2015 р. — 18%) ÷ 100			

Одержавши в процесі попереднього планування дані про підприємство, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту податку на прибуток (табл. 2). План аудиту є документом організаційно-методологічного характеру та складається з переліку робіт на основних етапах аудиту і строків їх виконання із зазначенням джерел інформації. Аудит податку на прибуток підприємства авторами рекомендується проводити в кілька етапів.

При первинному аудиті, процедури аудиту будуть залежати від рівня довіри до результатів попереднього аудиту. Якщо аудит буде базуватися на даних попереднього аудиту, то необхідно уважно вивчити його робочі документи або детально облік податку на прибуток, чи адекватним був підхід попереднього аудитора. Програму аудиту податку на прибуток наведено в таблиці 3.

Для вирішення поставлених завдань аудиту податку на прибуток пропонуємо робочі документи аудитора (табл. 4—12), які, на думку авторів, стануть обґрунтованими доказами якісного проведення аудиту податку на прибуток.

#### ВИСНОВКИ

У роботі розроблена програма аудиту податку на прибуток для підвищення фінансової безпеки підприємства, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення перевірки надасть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку податку на прибуток на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку податку на прибуток, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити фінансову безпеку підприємства.

#### Література:

1. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту касових операцій для підвищення ефективності діяльності підприємства / Т.О. Меліхова, Т.В. Манойло // Регіональна бізнес-економіка та управління. — 2013. — № 2. — С. 97—106.
2. Меліхова Т.О. Удосконалення документального забезпечення аудиту розрахунків з підзвітними особами з метою якісного проведення перевірки / К.О. Новосьолова // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. — 2012. — Вип. 36. — С. 108—116.
3. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних за-

собів на підприємстві / Т.О. Меліхова, О. Буркова // Економічний аналіз. — 2012. — Вип. 11. — Ч. 4. — С. 257—264.

#### References:

1. Melikhova, T.O. and Manojlo, T.V. (2013), "Development of the audit of cash transactions to enhance the effectiveness of the company", *Regional'na biznes-ekonomika ta upravlinnia*, vol. 2, pp. 97—106.
2. Melikhova, T.O. and Novos'olova, K.O. (2012), "Improvements documentary providing Audit Payroll for the purpose of quality inspection", *Problemy i perspektyvy rozvytku bankiv'skoi systemy Ukrainy*, vol. 36, pp. 108—116.
3. Melikhova, T.O. and Burkova, O. (2012), "Development of program effectiveness audit of fixed assets of the company", *Ekonomichnyj analiz*, vol. 11, no. 4, pp. 257—264.

*Стаття надійшла до редакції 29.12.2016 р.*

# ІНВЕСТИЦІЇ. ПРАКТИКА ТА ДОСВІД

[www.investplan.com.ua](http://www.investplan.com.ua)



Передплатний індекс: 23892

**Виходить 24 рази на рік**

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук з ЕКОНОМІКИ та ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ