

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ АУДИТУ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Т.А.Бурова, кандидат економічних наук, доцент

О.М.Бурова, студентка

Національний університет кораблебудування ім. адм. Макарова

Розглянуто питання удосконалення обліку і аудиту податку на прибуток та його складових – валового доходу, валових витрат, витрат на поліпшення основних фондів. Розроблено сучасні способи перевірки окремих питань податкового обліку на підприємствах України.

Рассмотрены вопросы совершенствования учета и аудита налога на прибыль и его составляющих - валового дохода, валовых затрат, расходов по улучшению основных фондов. Разработаны современные способы проверки отдельных вопросов налогового учета на предприятиях Украины.

В умовах розвинених ринкових відносин податковий облік стає одним з основних видів обліку в державі, тому що він є домінуючим на рівні підприємства. Діючі нормативно-законодавчі акти з оподаткування зобов'язують підприємства вести облік своєї діяльності з обліком вимог фіскальної (податкової) служби України. Тому в сучасних умовах господарювання аудит все більше вимагається для перевірки на підприємствах системи оподаткування, ведення податкового обліку для задоволення потреби користувачів у реальності показників фінансової та податкової звітності: власників, акціонерів, інвесторів, покупців, постачальників, банків, державу (податкову адміністрацію), керівництво підприємства і інші. У зв'язку з цим в аудиторській діяльності необхідно використовувати більш сучасні способи і прийоми для проведення якісної перевірки.

У літературних джерелах описано різні методики проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту, методики проведення аудиту в умовах КОД, методики проведення загального аудиту і т.д., окремо описані в нормативних документах. Однак, яким методичним інструментарієм користуватись сучасному аудитору при пере-

вірці податкового обліку особливо в умовах постійних змін, доповнень до діючих нормативних документів, у періодичній пресі описано дуже недостатньо. На жаль, міжнародні стандарти аудиту (МСА), які прийняті рішенням АПУ від 18.04.2003р. (протокол №122) як національні стандарти аудиту, не дають відповіді на використання різних способів і прийомів при проведенні супутніх послуг в аудиті.

Мета дослідження — визначення окремих напрямлень удосконалення податкового обліку, аудиту відповідно до вимог законодавчо-нормативної бази, а також розробка рекомендацій з їх застосування.

Аналіз практики ведення податкового обліку, аудиту на підприємствах показує, що певні труднощі виникають у застосуванні складу валових доходів, валових витрат, сум амортизації основних засобів. Нами апробовано і впроваджену схему контролю валових доходів на окремих підприємствах м. Миколаєва з використанням алгоритму. При цьому доцільно при обліку валових доходів використовувати тільки рахунки 36 “Розрахунки з покупцями та засновниками”, 681 “Розрахунки за авансами одержаними” та рахунки сьомого класу.

$$Вд = Доб - Ск п/м + Ск к/м,$$

де *Доб* — дебетовий оборот за місяць; *Ск п/м* — сальдо кредиторської заборгованості на початок місяця; *Ск к/м* — сальдо кредиторської заборгованості на кінець місяця.

Для повного обліку та аудиту валових витрат з рахунків 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 37 “Розрахунки з іншими дебіторами”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” пропонуються алгоритми їх “відстеження” у розрізі аналітичних рахунків.

1. Якщо сальдо на початок місяця дебетове, використовується розрахунок:

$$Коб. - Дс-до \geq Доб.; \text{ при цьому } Вв \geq 0.$$

2. Якщо сальдо на початок місяця кредитове:

Доб. — Кс-до ≥ Коб.,

де **Коб.** — кредитовий оборот за місяць; **Дс-до** — дебетовий залишок; **Доб.** — дебетовий оборот; **Кс-до.** — кредитовий залишок.

Використання вказаних алгоритмів дозволить достовірно і повно контролювати склад валових доходів і витрат з обліком переплат на початок та кінець звітного періоду.

Певні труднощі викликає перевірка в податковому обліку на підприємствах витрати на поліпшення основних фондів. Згідно зі ст.8.7 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, витрати на поточний і капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних фондів. Платники податків мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду.

Дані положення не відповідають вимогам П(С)БО 7 “Основні засоби”, так як в бухгалтерському обліку до первісної вартості основних засобів додаються тільки витрати на реконструкцію та модернізацію і відповідно — амортизуються. Дані відмінності в організації обліку вказаних витрат сприяють ускладненню ведення аналітичного обліку, складанню допоміжних бухгалтерських довідок на підприємстві. На наш погляд, доцільно в діючий план рахунків ввести субрахунок 156 “Витрати на поліпшення основних засобів” і вказати в наказі про облікову політику пункт про застосування податкового методу обліку витрат на поліпшення основних фондів включно і витрат на ремонт і складати спеціальні бухгалтерські проводки (табл.1).

Дані таблиці показують, що рахунок 156 виступає як збирально-розподільний з обліку всіх витрат на поліпшення основних фондів, що включаються до складу: 1) валових витрат; 2) балансової вартості об’єктів. Крім того даний спосіб обліку витрат на рахунку 156 дозволить здійснити оперативний контроль за фактичним обсягом поліпшення основних фондів наростаючим підсумком без додаткових вибірок, складанні допоміжних, групувальних відо-

мостей та сприяти їх трансформації. При цьому суми залишку витрат на рахунку не буває, так як він щомісячно списується на інші рахунки. Використання рахунку 156 “Витрати на поліпшення основних засобів” апробований на окремих підприємствах міста Миколаєва і позитивно себе зарекомендував як “прозорий” і який легко перевіряється контролюючими органами, аудиторами.

Таблиця 1

**Бухгалтерські проводки з обліку витрат на поліпшення основних засобів
(ліміт 100000 грн.)**

Зміст	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.	Податковий облік
	Дт	Кт		
Лютий				
1. Списані будівельні матеріали на ремонт котельні	156	20	10000	ВР
2. Нарахована заробітна плата робочим, які зайняті ремонтом котельні, з нарахуванням органам соціального страхування	156	661 65	8000	ВР
3. Прийняті до оплати ремонтні послуги підрядників по іншим об'єктам I групи	156	631	20000	ВР
<i>Всього за лютий:</i>			38000	
4. Списані витрати на ремонт котельні та інших об'єктів	23,92	156	38000	ВР код рядка 04.10
Березень				
5. Списані будівельні матеріали на реконструкцію будівлі цеху	156	20	25000	ВР
6. Нарахована заробітна плата робочим, які зайняті реконструкцією цеху, з нарахуванням органам соціального страхування	156	66 65	12000	ВР
7. Прийняті до сплати послуги підрядника з реконструкції цеху	156	63	40000	
<i>Всього за березень:</i>			77000	
8. Списано на:				
а) поточні витрати у межах ліміту (100000 грн.)	23	156	62000	ВР
б) на збільшення балансової вартості цеху (38000+77000-100000)	10	156	15000	Нарахування амортизації здійснюється з 1 числа другого кварталу

Зміни до статті 8 Закону України “Про оподаткування прибутку” (з 31.03.2005р.) з питань контролю ліміту витрат на поліпшення основних фондів, що включаються до складу валових витрат у розрізі окремих груп основних фондів, потребує удосконалення структури таблиці 3 додатку К1/1 Декларації з податку на прибуток підприємства. В даному додатку неможливо провести камеральну перевірку дотримання ліміту витрат на поліпшення основних фондів по їх групам (10% від сукупної балансової вартості на початок звітного періоду), що втрачає наочність даної таблиці. На наш погляд, доцільно даний додаток побудувати за іншою схемою (табл.2).

Таблиця 2

Витрати на поліпшення основних фондів, що включаються до складу валових витрат, тис. грн.

Об'єкти	Код рядку	Сукупна балансова вартість на початок звітного року	Сума (ліміт) за звітний рік	Фактичні обсяги нарастаючих підсумків			
				1 квартал	півріччя	9 місяців	рік
1	2	3	4	5	6	7	8
Основні фонди групи 1	-	1100	110	22	42	25	110
Основні фонди групи 2	-	680	68	10	28	27	65
Основні фонди групи 3	-	450	45	5	23	12	40
Основні фонди групи 4	-	230	23	5	12	1	20
Всього	4.10	2460	246	42	105	65	235

Аналіз даних таблиці наочно показує порівняння розміру фактичних обсягів витрат на поліпшення в розрізі чотирьох груп з сумою ліміту витрат, які можна включити до складу валових витрат декларації по коду рядка 4.10.

Висновки. Проведені дослідження методів аудиту податкового обліку дозволяють покращити якість перевірки оподаткування під-

приємств, посилити контрольню-аналітичні функції, як бухгалтерського, так і податкового обліку на підприємствах та сприяти трансформації останніх.

НОРМАТИВНА БАЗА

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємства" від 22.05.1997р. №283-1997-ВР, зі змінами та доповненнями.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. №92.

3. МФБ Стандарти аудиту та етики – К.: ТОВ "Парітет-інформ", 2003р. – 712с.