

МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ФОРМУВАННЯ ОПОДАТКОВУВАНОВОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

*Запропоновано методику внутрішнього контролю операцій з
формування оподатковуваного прибутку*

Ключові слова: внутрішній контроль, податок на прибуток, оподатковуваний прибуток

Постановка проблеми. Податок на прибуток є одним з основних доходуотворюючих елементів бюджету України, що обумовлює підвищену увагу податкових органів щодо облікового аспекту його обчислення та своєчасності сплати. Недотримання нормативних вимог щодо формування облікової інформації про оподатковуваний прибуток може призвести до нарахування штрафних санкцій, погіршення фінансових показників діяльності та репутації підприємства. За результатами 2012 року в Україні в судах першої інстанції за фактами порушення законодавства в сфері адміністрування податку на прибуток було розглянуто 13866 справ, в тому числі у Миколаївській області було порушено 257 справ (150 адміністративних справ, 62 справи про адміністративні порушення, 2 кримінальні справи) [8]. Тому, важливою складовою забезпечення економічної безпеки підприємства є організація ефективної системи внутрішнього контролю операцій з формування оподатковуваного прибутку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Окремі питання внутрішнього та зовнішнього контролю формування інформації з податку на прибуток знайшли відображення в наукових періодичних виданнях: С.В. Кучер [11], Л.В. Таратута, І.С. Двуреченська [16], Т.В. Фоміна [17]. Проблеми контролю податку на прибуток розглядалися науковцями в дисертаційних дослідженнях, захищених в Україні, в частині: аудиту податкової звітності (Адамик О.В., Курило Г.М.) організації та методики внутрішнього контролю (Воскобойнік Ю.С.) та організаційно-методичних засад податкового контролю (Ломонос-Чанкселіані М.В.) [7]. Проте, необхідно відмітити, що в розглянутих працях відсутні комплексні дослідження спрямовані на обґрунтування складових методики внутрішнього контролю операцій з формування оподатковуваного прибутку, які б враховували чинні принципи та правила оподаткування, встановлені Податковим кодексом України.

Метою дослідження є визначення основних складових та розкриття процедурного аспекту методики перевірки внутрішніми службами підприємства достовірності формування інформації про оподатковуваний прибуток.

Викладення основного матеріалу. Розуміння методики контролю нерозривно пов'язане з тлумаченням особливостей поняття "методу" як сукупності дій, які направлені на пізнання та оцінку стану об'єкта контролю по відношенню до встановлених нормативів. В той же час метод та методика не є тотожними поняттями, оскільки "методика – це певний порядок застосування способів, прийомів, техніки, технології та процедур контролю" [13, с. 303]. Опираючись на дослідження провідних вчених і конкретну практику розробки методичних положень в галузі контролю можна зробити висновок, що методика контролю з точки зору системоутворюючих елементів включає такі складові: об'єкти контролю; джерела інформації; прийоми та процедури дослідження; послідовність виконання контрольних дій; порядок узагальнення результатів контролю та використання результативної інформації в процесі управління (див. рис. 1).

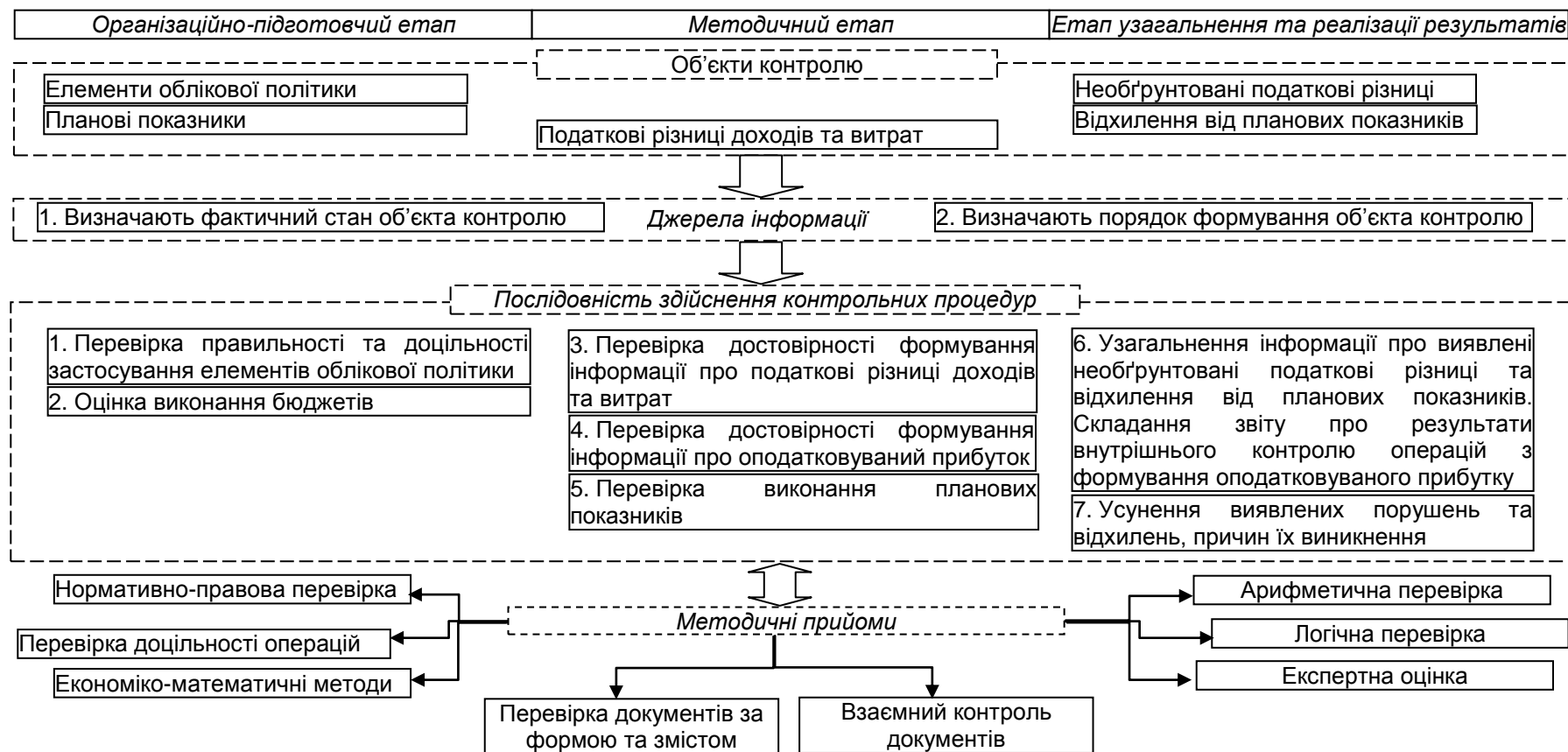


Рис. 1. Методика внутрішнього контролю операцій з формування оподаткованого прибутку підприємств

Першочерговим завданням обґрунтування методики внутрішнього контролю є конкретизація його об'єктів. Т.А. Бутинець в узагальненому вигляді під об'єктом внутрішнього контролю розуміє кругообіг капіталу і пов'язану з ним господарську діяльність контрольованих суб'єктів [2, с. 34]. Поширеною в науковій літературі також є думка, що об'єктами внутрішнього контролю є ресурси, процеси та результати діяльності [2, с. 33; 5, с. 114; 6, с. 724; 15, с. 8-9]. Подальша диференціація об'єктів в економічних дослідженнях пов'язана з вивченням внутрішнього контролю окремих видів ресурсів, процесів та результатів діяльності, які в свою чергу деталізуються на елементарному рівні у вигляді інформації про окремі господарські факти.

Міжнародний досвід та вітчизняна практика обліку свідчать, що незважаючи на різний ступінь залежності систем бухгалтерського обліку та оподаткування обчислення оподаткованого прибутку завжди здійснюється на основі інформації, яка генерується в бухгалтерському обліку. С.В. Кучер в своєму дисертаційному дослідженні прийшла до висновку, що об'єктами внутрішнього контролю операцій з нарахування та сплати податку на прибуток є фінансовий результат до оподаткування, податкове зобов'язання з податку на прибуток та податкові ризики [12, с. 14]. Фінансовий результат до оподаткування є зведеним, узагальнюючим показником, який визначається шляхом порівняння доходів та витрат від різних видів діяльності, визнаних відповідно до правил бухгалтерського обліку та в більшості випадків не може бути використаний з метою обчислення податку на прибуток. Беззаперечно, дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат є відправною точкою для визначення оподаткованого прибутку, що підтверджує нормативно встановлений порядок його обчислення. Проте необхідно враховувати й те, що Податковим кодексом України передбачено значну кількість обмежень щодо визнання доходів та витрат з метою обчислення об'єкта оподаткування, які в обліковій практиці дістали назву податкових різниць. Тому, визначення оподаткованого прибутку здійснюється в два етапи: на першому етапі розраховується фінансовий результат до оподаткування (обліковий прибуток, або збиток), на другому шляхом коригування доходів та витрат на суму податкових різниць обчислюється оподаткований прибуток.

Дублювання контрольних процедур при перевірці різних об'єктів ставить під сумнів раціональність та результативність дій щодо здійснення внутрішнього контролю на підприємстві. Тому, при організації внутрішнього контролю за формуванням інформації про оподаткований прибуток основну увагу необхідно звернути на об'єкти, які не піддаються впливу контролюючої підсистеми при перевірці інших об'єктів контролю. Такими об'єктами є:

- елементи облікової політики (методи та процедури) в частині формування інформації про оподаткований прибуток, планові показники податкових різниць;
- податкові різниці, які виникають при визнанні доходів та витрат, обчисленні окремих видів прибутку;
- необґрунтовані податкові різниці (помилки та фальсифікації), відхилення фактичних показників від планових в частині формування інформації про податкові різниці, окремі види прибутку (звільнений від оподаткування, підлягає патентуванню).

Виходячи з особливостей облікового відображення виділених об'єктів, джерела інформації, які використовуються в процесі здійснення внутрішнього контролю операцій з формування оподаткованого прибутку можна поділити на ті, які визначають порядок формування об'єкта контролю та свідчать про його фактичний стан (див. табл. 1).

Таблиця 1. Джерела інформації внутрішнього контролю операцій з формування оподаткованого прибутку

Група джерел інформації	Джерела інформації
1. Визначають фактичний стан об'єкта контролю:	
первинні документи	Документи первинного обліку щодо операцій за якими виникли податкові різниці.
облікові регістри	Відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками; відомість 3.2 аналітичного обліку з різними дебіторами; відомість 3.5 аналітичного обліку за іншими операціями; відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій; відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів; журнали 1,2,3,4, 5, 5а, 6 та ін.; аркуші-розшифровки податкових різниць.
звітність	Податкова декларація з податку на прибуток та додатки до неї, звіт про фінансові результати.
2. Визначають порядок формування об'єкта контролю:	
законодавчо-нормативні документи	Податковий кодекс України, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства" та ін.
внутрішні документи підприємства	Наказ про облікову політику підприємства; положення про формування цін, витрат, собівартості; бюджети окремих доходів та витрат та ін.

Технологія організації контрольного процесу складається з окремих етапів: організаційно-підготовчого, методичного (дослідницького), етапу узагальнення та реалізації результатів. Перевірка правильності формування інформації про оподаткований прибуток передбачає контроль за відповідністю об'єктів контролю встановленим нормативним параметрам на кожному етапі.

На організаційно-підготовчому етапі перевірці підлягає обґрунтованість обраних елементів облікової політики відповідно до встановлених завдань при її формуванні (зменшення величини об'єкта оподаткування, зменшення кількості податкових різниць тощо); законність застосування обраних елементів відповідно до податкового законодавства. бюджетів податкових різниць, прибутку звільненого від оподаткування, прибутку, тощо.

На методичному етапі здійснюється перевірка правильності визнання структурних елементів оподаткованого прибутку (доходів та витрат) в розрізі показників податкової декларації з податку на прибуток, основна увага контролера повинна бути зосереджена на встановленні достовірності відображення в обліку податкових різниць. Контроль правильності формування інформації про доходи, які визнаються для цілей оподаткування, пропонується здійснювати в такому порядку:

– перевірка правильності віднесення доходів до звітного періоду (доходи за "перехідними операціями", доходи від виконання довготривалих угод);

– перевірка правильності оцінки та обчислення доходів за правилами відмінними від тих, які використовуються для цілей фінансової звітності (звичайні ціни, курсові різниці, доходи від продажу основних засобів, штрафи, поворотна фінансова та ін.).

Контроль правильності формування інформації про податкові різниці щодо витрат пропонуємо здійснювати в розрізі елементів витрат з подальшим групуванням за показниками податкової звітності за такими напрямками:

– перевірка зв'язку витрат з господарською діяльністю платника податку (наявність належного документального підтвердження, правильність застосування відсоткових обмежень);

– наявність належного документального оформлення підтвердження витрат (договір та розшифровка вартості мобільного зв'язку в розрізі послуг наданих оператором; документи, які підтверджують мету відрядження; колективний договір, накази з питань оплати праці тощо);

– наявність інших обмежень щодо визнання витрат для цілей оподаткування (відсоткові обмеження величини витрат);

– правильність визначення періоду визнання витрат (перевірка податкових різниць, які виникли за “перехідними” операціями; перевірка податкових різниць, які виникли внаслідок відмінностей в методах розподілу витрат).

Крім того, необхідно перевірити обґрунтованість застосування підприємствами податкових пільг: належність їх до видів діяльності за якими відповідно до Податкового кодексу України та КВЕД ДК 009:2010 встановлено податкові пільги; закріплення в установчих документах видів діяльності щодо яких законодавчо встановлено податкові пільги. Також необхідно перевірити правильність обчислення прибутку звільненого від оподаткування в такому порядку: достовірність формування інформації про доходи та витрати, які пов'язані лише з діяльністю, яка звільняється від оподаткування, достовірність визначення витрат, які пов'язані, як з діяльністю, яка звільнена від оподаткування, так і з іншими видами діяльності.

Контроль формування інформації про оподатковуваний прибуток передбачає не лише перевірку правильності формування фактичних даних, а й їх відповідність встановленим плановим показникам. З цією метою можуть перевірятися такі аспекти діяльності підприємства:

– комплексність та правильність застосування всіх елементів облікової політики, які впливають на формування величини оподаткованого прибутку;

– виконання плану щодо отриманого податкового ефекту з податку на прибуток від впровадження елементів облікової політики;

– виконання бюджетів податкових різниць доходів та витрат.

Важливим етапом проведення контрольних дій щодо правильності формування інформації про оподатковуваний прибуток є систематизація виявлених порушень та господарських відхилень. Під порушеннями в теорії господарського контролю розуміють недотримання норм права та внутрішніх документів, які регламентують діяльність підприємства [3, с. 92; 4, с. 78; 10, с. 164]. Різновидом порушень можуть бути шахрайство та помилки [1, с. 64; 9, с. 165]. Поняття відхилення пов'язують з різницею між плановими та фактичними результатами, які виникають внаслідок недотримання норм, нормативів, планів [3, с. 92; 10, с. 166]. В процесі перевірки операцій з формування оподаткованого прибутку необхідно виявити відхилення, які виникають між обліковим та оподатковуваним прибутком внаслідок порушення чинних нормативно-правових актів (необґрунтовані податкові різниці).

Важливим етапом внутрішнього контролю є документування та систематизація інформації про виявлені необґрунтовані податкові різниці (див. рис. 2). Така форма робочого документа дозволяє визначити величину

необґрунтованої податкової різниці, її вплив на величину оподаткованого прибутку та причину виникнення відхилення, що забезпечує ідентифікацію як порушення, так і відповідальної за це особи.

За результатами методичного етапу перевірки інформація про виявлені порушення та відхилення щодо достовірності формування інформації про оподатковуваний прибуток узагальнюються у звіті про результати внутрішнього контролю.

Основними питаннями методичного характеру, які повинні знайти відображення у звіті щодо перевірки формування інформації про оподатковуваний прибуток є:

- помилки допущені при формуванні величини оподаткованого прибутку в розрізі окремих доходів та витрат (необґрунтовані податкові різниці);
- відхилення планових показників від фактичних в частині формування інформації про оподатковуваний прибуток;
- вплив допущених помилок на податкове зобов'язання з податку на прибуток (збільшення (зменшення) податкового зобов'язання, штрафні санкції);
- пропозиції щодо усунення виявлених порушень та відхилень.

Відомість необґрунтованих податкових різниць за доходами (витратами)

за _____ 20 р.

(податковий період)

Вид доходів (витрат)	Податкова різниця, грн.		Необґрунтована податкова різниця, грн.	Вплив на доходи (витрати) що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (+;-)	Примітка
	за даними обліку	за даними перевірки			

Виконавець: _____

(посада, П.І.Б.)

“ ” _____ 20__р.

Рис. 2. Форма робочого документа контролера “Відомість необґрунтованих податкових різниць доходів (витрат)”

За результатами звіту контролера керівництво приймає рішення щодо усунення порушень і відхилень, які стосуються: способу та строків виправлення помилок, порядку внесення змін до облікової політики та коригування бюджетів, способу покарання, або заохочення тощо. Порядок виправлення помилок, які допущені при формуванні інформації про оподатковуваний прибуток залежить від їх впливу на величину податкового зобов'язання платника з податку на прибуток та закінчення граничного строку подання податкової декларації за звітний період відповідно до статті 50 Податкового кодексу України (див. рис. 3).

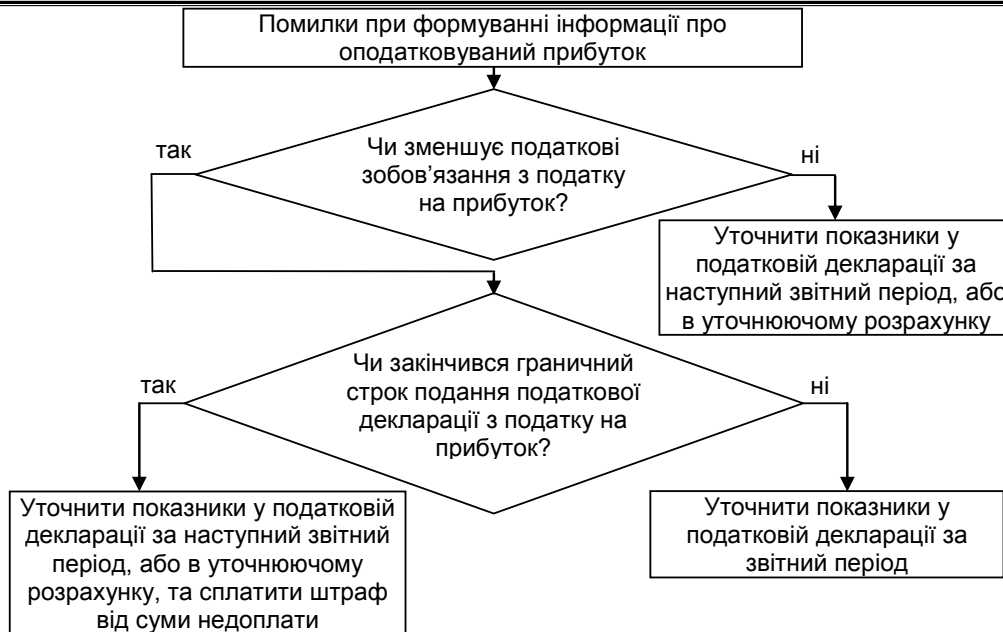


Рис. 3. Порядок усунення виявлених помилок при формуванні інформації про оподатковуваний прибуток

У випадку, якщо виявлені необґрунтовані податкові різниці не призводять до заниження податкового зобов'язання платника податку, виправлені показники можуть бути відображені у податковій декларації за звітний (у випадку якщо не настав граничний термін її подачі), за наступний податковий звітний період, або шляхом подання уточнюючого розрахунку. Якщо виявлені помилки призводять до заниження податкового зобов'язання платника податку, то у випадку, якщо граничний термін подання декларації не настав показники уточнюються в новій податковій декларації за звітний період. Якщо ж граничний термін подання декларації настав, то доцільно виправити помилкові показники за допомогою подання уточнюючого розрахунку, що пояснюється найменшим законодавчо встановленим штрафом (3 % від суми недоплати).

Усунення виявлених відхилень планових та фактичних показників, які приймають участь у формуванні оподаткованого прибутку здійснюється коригуванням бюджетів, при недоотриманні податкового ефекту від застосування обраної облікової політики переглядаються та змінюються її окремі елементи. Важливою складовою пропозицій є усунення не лише наслідків, а й причин виникнення податкових порушень та відхилень в частині обчислення оподаткованого прибутку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Своєчасний та надійний внутрішній контроль операцій з формування оподаткованого прибутку сприятиме уникненню штрафних санкцій, підвищуватиме рівень економічної безпеки підприємства в цілому. В результаті проведеного дослідження конкретизовано основні складові методики внутрішнього контролю операцій з формування оподаткованого прибутку, якими є: об'єкти, джерела інформації, послідовність здійснення контрольних дій. Проведене уточнення об'єктів внутрішнього контролю (елементи облікової політики, планові показники, податкові різниці) оподаткованого прибутку сприятиме раціоналізації контрольних процедур на всіх етапах його здійснення, усуненню дублювання дій контролерів при перевірці різних об'єктів господарської діяльності підприємства. Запропонована методика внутрішнього контролю операцій з формування оподаткованого прибутку надасть змогу мінімізувати ризики виникнення помилок при обчисленні податку на прибуток; вчасно документувати та усувати виявлені порушення та відхилення; дозволить управляти процесом формування податкових зобов'язань з податку на прибуток за рахунок вибору та зміни елементів облікової політики.

Список використаних літературних джерел:

1. Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень: [монографія] / С.В. Бардаш – К: КНТЕУ, 2008. – 312 с.
2. Бутинець Т.А. Об'єкти господарського контролю: проблеми визначення [Електронний ресурс] / Т.А. Бутинець // Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/4.pdf.
3. Бутинець Т.А. Відповідальність за ризик, господарські порушення та відхилення / Т.А. Бутинець // Економіка і організація управління. – 2011. – Випуск № 1(9). – С. 89 – 96.
4. Бутинець Ф.Ф. Основы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Ф. Бутинец – М.: Статистика, 1979. – 143 с.
5. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
6. Дафт Р. Менеджмент / Р. Дафт; [пер. с англ.]. [6-е изд.]. – СПб.: Питер, 2007. – 864 с.
7. Електронна бібліотека авторефератів дисертацій [Електронний ресурс] Національна бібліотека. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/eb/ard.html>.
8. Єдина база судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/>.
9. Кришевич О.В. Аудит: помилки чи шахрайство [Електронний ресурс] / О.В. Кришевич // Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Visunukr/2010_1/Kryshev.pdf.
10. Кузьмін Д.Л. Господарські порушення і відхилення: поняття, сутність та виявлення [Електронний ресурс] / Д.Л. Кузьмін // Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_1/17.pdf
11. Кучер С.В. Особливості здійснення податкового контролю за нарахуванням та сплатою податку на прибуток / С.В. Кучер // Вісник ЖДТУ. – 2011. № 2(56). – Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_1/24.pdf.
12. Кучер С.В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з нарахування та сплати податку на прибуток: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / С.В. Кучер. – Житомир, 2012. – 23 с.
13. Петренко Н.І., Бутинець Т.А. Методологія і методика в господарському контролі [Електронний ресурс] / Н.І. Петренко, Т.А. Бутинець // Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_3_1/35.pdf.
14. Податковий кодекс України: станом на 1 січня 2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
15. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.
16. Таратута Л.В., Двуреченська І.С. Методика аудиту розрахунку податку на прибуток / Л.В. Таратута, І.С. Двуреченська // Всеукраїнський виробничий журнал “Сталий розвиток економіки”. – 2011. – № 3. – Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_3/166.pdf.
17. Фоміна Т.В. Методика податкового контролю формування валових витрат підприємства з використанням інформаційних можливостей бухгалтерського обліку / Т.В. Фоміна // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. – 2009. – Вип. 15. – Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Npkntu_e/2009_15/stat_09/48.pdf.

ШЕВЧУК Сергій Валентинович – старший викладач Національного університету кораблебудування ім. адм. Макарова.

Стаття надійшла до редакції 25.10.2012 р.