

УДК 657.446

Т. А. Бурова,
 д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку та економічного аналізу,
 О. М. Волковичка,
 к. е. н., ст. викладач кафедри обліку та економічного аналізу,
 Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ

T. Burova,
 PhD, professor, head of department of accounting and economic analysis,
 O. Volkovyt'ska,
 PhD., lecturer of department of accounting and economic analysis,
 Nicholaev National University named by V.O.Suhomlynskiy

ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND AUDITING MAJOR TAX PAYMENTS IN UKRAINE

У статті описані результати дослідження організації обліку і аудиту податкових платежів на підприємстві та їх гармонізація з фінансовим обліком; розроблено шляхи удосконалення облікової політики щодо податків і зборів; у тому числі інформаційні моделі обліку податкових доходів і витрат в складі податку на прибуток, на додану вартість, облікові реєстри, окремі моделі робочих документів аудитора, алгоритм перевірки бази розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ, розподіл обов'язків між працівниками відділу бухгалтерського обліку. Проведені дослідження складу і змісту податкової звітності показують, що окремі показники дублюють в додатках, розрахунках та деклараціях, не містять суттєвого інформаційного навантаження і є громіздкими та вимагають значної кількості часу для їх складання.

This paper describes the results of a study of accounting and auditing tax payments to the company and harmonization of financial accounting; developed ways to improve the accounting policy in respect of taxes and fees; including information models accounting of tax revenues and expenditures as part of income tax, value added tax, accounting records, certain models of the working papers of the auditor, the algorithm checks the base of calculation of VAT liabilities, segregation of duties between employees of the accounting. Past studies of the composition and content of tax reports show that some indices of overlap in applications, calculations and declarations do not contain significant information load and are bulky and require a significant amount of time for their preparation.

Ключові слова: облік, податкові платежі, аудит, гармонізація, звітність, підприємство, облікові реєстри, управлінські рішення.

Key words: account of tax payments, audits, harmonization, accounting, business, accounting records, management decisions.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З 1 січня 2000 р. всі українські підприємства перейшли на нову систему бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), розроблених на підставі міжнародних стандартів і впровадження діючого плану рахунків. А з 1 січня 2011 р. згідно з Податковим кодексом України зазнали суттєвих змін види податків, загальні принципи і методологічні основи розрахунку податку на прибуток, податкові зобов'язання та інше. Це зумовило необхідність вирішення ряду проблем нової методології організації обліку і аудиту податкових платежів на підприємстві та їх гармонізації з фінансовим обліком.

Податки, які сплачують суб'єкти господарської діяльності, прямо або опосередковано впливають на фінансові результати підприємств, установ, на яких, згідно з діючими нормативними документами, покладено обов'язок сплачувати загальнодержавні та місцеві

податки і збори. Тому неповне нарахування і сплата податків, несвоєчасне складання податкової звітності, помилки при організації обліку податкових платежів передбачають застосування фінансових санкцій, стягнення штрафів, нарахування і сплату пені з боку платників податків. У сучасних умовах ринкових відносин особливо актуальною є роль обліку і аудиту податкових платежів, як невід'ємної частини системи управління діяльністю підприємства.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Організацію теоретичних і практичних основ обліку і аудиту податкових платежів висвітлено в працях вчених Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, В.П. Вишневського, С.Ф. Голова, А.Г. Загороднього, М.М. Коцупатрого, Ю.А. Кузьмінського, А.А. Мазаракі, О.І. Малишкіна, Я.В. Соколова, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, В.О. Шевчу-

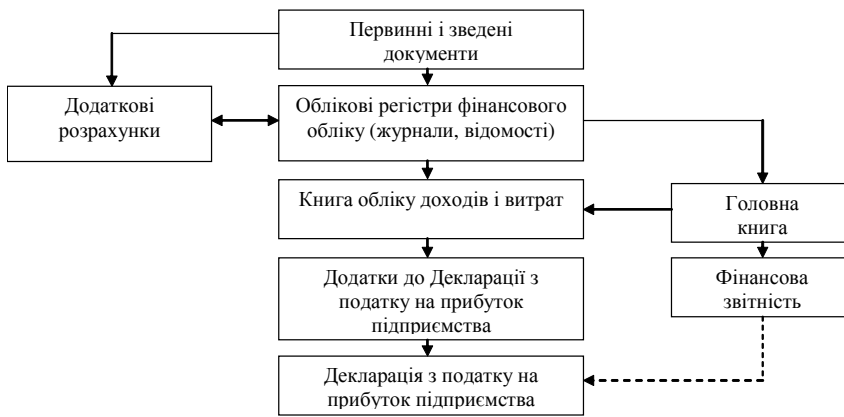


Рис. 1. Інформаційна модель обліку податкових доходів і витрат в складі податку на прибуток

ка, М.Г. Чумаченко, Л.М. Янчева та інших. Однак, не зменшуючи цінності одержаних результатів науковців при вивченні теоретичних аспектів організації обліку і аудиту, доцільні розробки окремих облікових реєстрів, схем документообігу податкових платежів, гармонізації теорії і практики обліку, дослідження проблематики податкових платежів в інформаційних системах підприємств, установ для прийняття управлінських рішень.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є обґрунтування теоретичних та практичних питань організації обліку і аудиту основних податкових платежів, їх гармонізації з фінансовим обліком, розробка практичних рекомендацій по вдосконаленню форм і змісту податкової звітності для прийняття економічних рішень в процесі контролю за діяльністю підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Згідно з вимогами Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [2, с. 25] основою організації та методології обліку є облікова політика підприємства, яка має включати методи і процедури ведення фінансового, управлінського обліку і обліку податкових платежів (податковий облік). У сучасних умовах господарювання показники бухгалтерського обліку максимально повинні використовуватися для складання податкової звітності, задовольняти інформаційні потреби податкових органів по нарахуванню і своєчасності сплати податків та зборів кожної юридичної і фізичної особи.

При розробці наказу про облікову політику пропонується включення окремого розділу "Організація обліку податкових платежів" та формування внутрішнього положення про податковий облік на підприємстві. Це дозволить нівелювати значні відмінності між фінансовим і податковим обліком активів, зобов'язань, складання різних форм звітності, які не урегульовані законодавчо-нормативними документами України. Пропонуємо включати до вказаного розділу облікової політики кожного підприємства описати наступні елементи: робочий план рахунків, графік документообігу документів, оцінка запасів, момент виникнення доходів, витрат, податкового кредиту і зобов'язань з ПДВ, амортизаційні нарахування необоротних активів, облік тимчасових різниць, методика визнання безнадійної дебіторської і кредиторської за-

боргованостей, комп'ютерне забезпечення (автоматизація обліку).

У зв'язку з переходом підприємств України в 1997 і 2011 рр. на нові системи оподаткування змінився також порядок визначення розміру оподаткованого прибутку, величина якого відрізняється від прибутку, розрахованого за даними фінансового обліку. В діючих нормативних документах, наприклад в розділі 3 Податкового кодексу України (ПКУ) відсутні описання складу зведених документів, облікових реєстрів з реєстрації податкових доходів і витрат [3, с. 49]. Склад суми доходу визначено розділу 3 ст. 14 ПКУ, відповідно до якої він включає загаль-

ну суму доходу платників від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах як на території України, так і за її межами. У бухгалтерському обліку такі операції відображаються записами в реєстрах бухгалтерського обліку по дебету рахунків обліку коштів і кредиту рахунків обліку розрахунків чи реалізації. З іншого боку, сума нарахованих доходів відповідає вартості відвантаженої продукції, товарів, робіт, послуг.

Відповідно до ПКУ (розділу 3 ст. 14) витрати представляють суму будь-яких витрат у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формі, що здійснюються для ведення господарської діяльності платника податків, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, у наслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником). Таким чином, виникає необхідність окремого обліку податкових доходів і витрат.

Податковий облік доходів, собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг, інших витрат пропонується вести щомісячно в журналах або спеціальних відомостях, де передбачити додаткову графу в розрізі аналітичних рахунків. Для узагальнення складових обліку податку на прибуток доцільно на основі журналів або відомостей без дублювання господарських операцій складати Книгу обліку доходів і витрат нарастаючим підсумком з початку року. Книгу треба поділити на дві частини: I — облік доходів, II — облік витрат господарської діяльності, де в розрізі місяців звітного року і кожного елементу доходів або витрат формувати загальну суму. Така схема книги дозволить сконцентрувати всю облікову інформацію за рік в одному обліковому реєстрі і спростить заповнення податкової звітності (рис. 1).

Одним з проблемних питань організації і фінансового, і податкового обліку є удосконалення облікового реєстру по нарахуванню амортизації основних засобів. Через те, що типові форми розрахунків не відповідають діючим методам нарахування зносу основних засобів згідно П(С)БО 7 і ПКУ: прямолінійному, зменшення залишкової вартості, прискореному зменшенню залишкової вартості, кумулятивному, виробничому, ми пропонуємо складати Відомість нарахування амортизації основних засобів, яку необхідно затвердити внутрішнім Положенням організації податкового обліку

і Наказом про облікову політику підприємства. Даний реєстр буде призначений для щомісячного нарахування зносу необоротних активів у розрізі прийнятих на підприємстві методів і також використовуватися для заповнення спецдодатку до Декларації з податку на прибуток підприємства.

При аудиті повноти відображення витрат і доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (рахунки 701—704) повинно бути підтверджено, що операції належним чином санкціоновані; на рахунках бухгалтерського обліку відображені всі здійснені угоди з продажу; записи в облікових реєстрах відображені своєчасно; вартісна оцінка операцій здійснена правильно. Для цього необхідно порівняти записи в реєстрах обліку з даними первинних документів; дати, зазначені у первинних документах, з датами у реєстрах обліку; перевірити арифметичну точність підсумків. По операціях в іноземних валютах необхідно перевірити застосування валютних курсів та їх відповідність офіційному курсу НБУ. При цьому аудитор розробляє моделі необхідних робочих документів.

Проведене дослідження нормативних документів України по оподаткуванню показує, що єдиним податком, до якого розроблено всі первинні документи (податкові накладні), облікові реєстри (реєстри отриманих та виданих податкових накладних), звітність, є податок на додану вартість (ПДВ) (рис. 2).

При перевірці бухгалтерського обліку операцій із реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) перевіряється правильність та своєчасність нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість і акцизного збору та звертати увагу на операції, які є об'єктом оподаткування. Одним із складних методичних прийомів перевірки є розрахунок бази нарахувань для визначення податкових зобов'язань з ПДВ. Це визначено тим, що момент виникнення доходу (за фактом відвантаження) від реалізації продукції не співпадає з базою оподаткування ПДВ (перша подія: або відвантаження продукції або оплата). Нами розроблено алгоритм перевірки нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, який успішно випробуваний на десятках підприємств Миколаївської області.

При умовах виконання вимог Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку (всі операції по реалізації продукції записані по Дт рахунку 36 та Кт рахунків класу 7) для визначення бази оподаткування з ПДВ доцільно використовувати формулу:

$$B_o = D_{об за рах 36} - K_{п/с за рах 36} + K_{к/с за рах 36} \quad (1);$$

де B_o — база оподаткування; $D_{об за рах 36}$ — дебетовий оборот за рахунком 36 за звітний період; $K_{п/с за рах 36}$

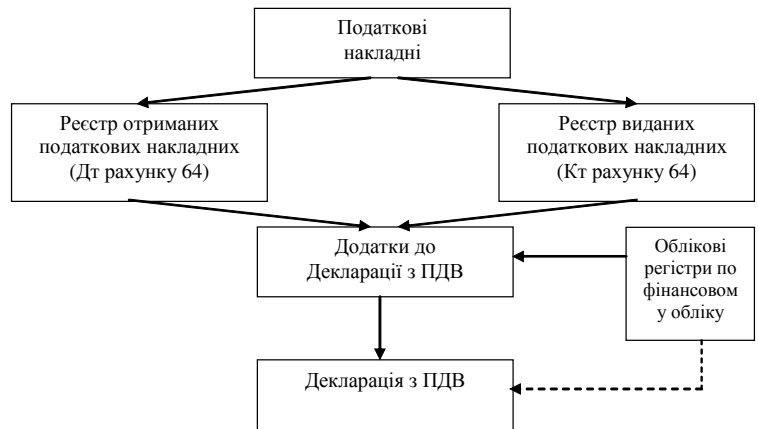


Рис. 2. Інформаційні потоки обліку ПДВ

— кредитове сальдо на початок звітного періоду за рахунком 36; $K_{к/с за рах 36}$ — кредитове сальдо на кінець звітного періоду за рахунком 36.

Однією з переваг даного алгоритму є те, що розрахунок бази оподаткування можна скласти за місяць, квартал, рік у цілому по всім покупцям і замовникам, а також без ускладнень ввести в комп'ютерну програму забезпечення як обліку, так і аудиту. Позитивний ефект від перевірки повноти нарахування ПДВ дає складання моделі робочого документа аудитора звірки даних (табл. 1).

Практика організації податкового обліку показує, що облікові реєстри мають залежати від системи оподаткування підприємства. Так, облік податкових платежів в умовах оподаткування підприємства за спрощеною системою має значно менше відмінностей від фінансового обліку, ніж облік податкових платежів в умовах оподаткування податку на прибуток. Використання вказаних облікових реєстрів для обліку і аудиту податкових платежів дасть змогу контролювати склад доходів, витрат, податкових зобов'язань з ПДВ, одночасно покращуючи якість та інформаційне забезпечення показників, що відображаються у податковій звітності.

Аналіз системи організації обліку і аудиту на підприємствах України показує відсутність чіткого визначення посадових обов'язків економіко-облікового апарату по веденню податкового обліку. Окремі науковці пропонують структурувати різні відділи бухгалтерської служби відособлюючи бухгалтера з податкового обліку [4, с. 112]. На нашу думку, це здійснювати нерационально, бо практика ведення фінансового, управлінського і податкового обліку показує, що спеціаліст з обліку доходів по реалізації продукції, товарів, послуг або по обліку виробничих та інших витрат краще інших спеціалістів може в короткий термін визначити повний склад тієї чи іншої складової податку на прибуток, по-

Таблиця 1. Модель робочого документа звірки даних з податкового зобов'язання з ПДВ (Кт рах. 641)

Місяць	Декларація з ПДВ	Реєстр виданих податкових накладних	Головна книга (Кт 641)	Дані податкових накладних	Дані перевірки	Відхилення, +/- (гр. 2 – гр. 6)
1	2	3	4	5	6	7
01						
02						
...						
12						
Всього за рік						

даткового кредиту, зобов'язання по ПДВ. Тому розподіл обов'язків з обліку податкових платежів пропонуємо забезпечити частково між працівниками бухгалтерської служби, що сприятиме складанню неупередженої і правдивої інформації про діяльність підприємства.

Проведені дослідження складу і змісту податкової звітності показують, що окремі показники дублюються в додатках, розрахунках та деклараціях, не містять суттєвого інформаційного навантаження і є громіздкими, вимагають значної кількості часу для їх складання. Крім того, показники податкової звітності не повно характеризують дійсний фінансовий стан підприємства і вимагають не тільки значних трудових затрат для заповнення і перевірки, а й нерационального витрачання великої кількості паперу.

Одна група вчених пропонує для удосконалення звітності доповнити примітки до річної фінансової звітності розділом XIV "Податки, збори, внески", що містить інформацію про стан розрахунків за податковими платежами [4, с. 256]. Однак надання такої інформації зовнішнім користувачам не відповідає призначенню фінансової звітності як підсистеми інформації для внутрішніх користувачів з метою прийняття управлінських рішень.

Друга група вчених для удосконалення інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень щодо податкових платежів пропонує впровадження Звіту про стан податкових платежів підприємства, в якому формується обліково-аналітичні показники, необхідні для аналізу системи управління податковими платежами та податковим середовищем підприємства [1, с. 218]. На наш погляд, доцільно складати Примітки до податкової звітності, як це зазначено в НП(С)БО, що регламентує складання фінансової звітності. Запропонований документ представляє інформацію керівництву підприємства про стан заборгованості за окремими податками та зборами, суми нарахованих та сплачених податків і зборів, нарахування штрафних санкцій щодо несплати або простроченої сплати податків та зборів.

Складання приміток до податкової звітності дозволить деталізувати інформацію до рівня, необхідного для прийняття управлінських рішень щодо податкових платежів, врахування можливості контролю показників у податковому середовищі підприємства.

Проведене дослідження свідчить, що складанню податкової звітності на підприємствах приділяється значно більша увага, в порівнянні з фінансовою та статистичною звітністю. Це пояснюється тим, що, по-перше, податковими органами перевіряється достовірність формування бази оподаткування в основному за даними податкового обліку і, в окремих випадках, за даними фінансового обліку. Аналіз складу і структури податкової звітності показує, що інформація щодо більшості загальнодержавних і місцевих податків та зборів дублюється, зокрема, спочатку подається у спеціальних додатках, а потім відображається у податкових деклараціях по ПДВ, податку на прибуток підприємства та інших. Крім того, значна кількість додатків, що подаються одночасно з податковими деклараціями, не містять суттєвого інформаційного навантаження, а використовуються лише як допоміжні таблиці.

Для удосконалення складу та змісту форми податкової звітності запропоновано внести наступні зміни:

- спростити форми податкової звітності шляхом виключення даних, які дублюються у інших формах звітності;
- скоротити до мінімуму (1—2) окремі додатки до податкових декларацій, оскільки вони не несуть суттєвої інформації при прийнятті економічних рішень у процесі контролю діяльності підприємства.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Проведене дослідження методичних аспектів обліку податкових платежів дозволило зробити наступні висновки:

1. Для удосконалення обліку податкових платежів необхідна розробка відповідних організаційних принципів. Наприклад, формування в наказі про облікову політику окремого розділу "Організація обліку податкових платежів", де пропонується описати всі методичні аспекти організації податкового обліку з урахуванням технологічного процесу підприємства.
2. Для раціональної організації податкового обліку розподіл обов'язків між працівниками відділу бухгалтерського обліку, пропонується здійснити частково між усіма працівниками відділу, що дозволить забезпечити складання повної і правдивої інформації про діяльність підприємства без додаткових витрат на утримання персоналу.
3. Розроблені інформаційні моделі обліку доходів і витрат податку на прибуток та шляхи удосконалення форм облікових регістрів і податкової звітності, що позитивно позначаються на якості інформаційних потоків, прийняття оперативних управлінських рішень при оподаткуванні підприємства.
4. При аудиті обліку та своєчасності нарахування і сплати податкових зобов'язань по ПДВ пропонується алгоритм їх перевірки та модель робочого документу звірки даних.

Література:

1. Аудит: навч. посіб. / Л.М. Янчева, З.О. Макеєва, А.О. Баранов та ін. — К.: Знання, 2009. — 335 с.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-IV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. — 5-те вид. допов. і перероб. / Н.М. Ткаченко. — К.: Алерта, 2011. — 976 с.

References:

1. Yancheva, L.M. Makeieva, Z.O. and Baranov, A.O. (2009), *Audit* [Audit], Znannia, Kyiv, Ukraine.
 2. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (Accessed 6 June 2014).
 3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Tax Code of Ukraine, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (Accessed 5 June 2014).
 4. Tkachenko, N.M. (2011), *Bukhhalters'kyj finansovyj oblik, opodatkuvannia i zvitnist'* [Financial Accounting, Taxation and Reporting], Alerta, Kyiv, Ukraine.
- Стаття надійшла до редакції 12.06.2014 р.*