

УДК 657.7

Т.В. Фоміна, канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Методика податкового контролю формування валових витрат підприємства з використанням інформаційних можливостей бухгалтерського обліку

В статті наведено методику податкового контролю правильності формування валових витрат підприємства для цілей оподаткування податком на прибуток через висвітлення етапів, джерел формування доказової бази, способів їх отримання з використанням інформаційних можливостей бухгалтерського обліку.

податковий контроль, валові витрати, валові доходи, оподаткування, податок на прибуток, бухгалтерський облік, інформаційні можливості

У загальному вигляді проблема удосконалення податкового контролю полягає у розробці досконалого законодавства у сфері оподаткування, оскільки від цього найбільшою мірою залежить стан державного бюджету та розвиток підприємництва. Необхідність здійснення податкового контролю полягає у забезпеченні повноти, своєчасності податкових надходжень до бюджету усіх рівнів і тим самим у підтримуванні соціально-економічного розвитку та фінансування бюджетних організацій на належному рівні. Суб'єктом, який безпосередньо реалізує функції податкового контролю, є податкові інспекції. Саме вони здійснюють переважну більшість заходів та контрольних дій, серед яких одне з найважливіших місць займають податкові перевірки. Організаційні аспекти проведення податкових перевірок висвітлені у Законі України «Про державну податкову службу». Щодо методичних аспектів їх проведення, то тут існують певні прогалини. Не дивлячись на наявність ряду методичних рекомендацій з перевірки того чи іншого виду податку, збору, іншого обов'язкового платежу, питання формування доказової бази, порядок застосування конкретних способів та прийомів їх податкового контролю, джерела інформації тощо залишаються поза увагою державної податкової адміністрації України. Ускладнюється ситуація ще й тим, що вітчизняна законодавча та нормативна база так часто змінюється, що податкові органи не встигають видавати поновлені методичні рекомендації з перевірки того чи іншого податку, збору, обов'язкового платежу, а перевірку інспектору слід проводити вже сьогодні. В такому випадку податківець має спиратись лише на власний професіоналізм та досвід.

Однією із важливих складових загальної проблеми є питання вдосконалення методики податкового контролю податку на прибутку, оскільки він є одним з найбільш складних у методичному відношенні як для бухгалтерських служб платників податків, так і для податківців. В першу чергу це пов'язано з неоднозначністю тлумачення ряду понять і термінів у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» та відсутністю гармонізованого зв'язку бухгалтерського та податкового обліку.

На сьогоднішній день при висвітленні у спеціальній та фаховій літературі окремих питань удосконалення податкового контролю, а також при розробці відповідних концепцій, не можна не враховувати досвід, накопичений міжнародною та вітчизняною наукою та практикою. Так, зокрема, вченими та працівниками податкових органів Російської Федерації розглядаються практичні питання проведення податкових

перевірок, методики розслідування схем ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [1], автор Ногіна О.А. пропонує комплексний соціально-економічний аналіз податкового контролю, обґрунтування понятійного апарату інституту податкового контролю тощо [2], проблемам податкового контролю присвячено ряд робіт вітчизняних вчених – Буряка П.Ю., Хомутенко В.П., Чернелевського Л.М. [3, 4, 5]. Праці вітчизняних та зарубіжних вчених є важливим науковим підґрунтям для подальшого розвитку організації і методики податкового контролю, проте, вони не містять чітких, детальних рекомендацій щодо проведення перевірки окремих видів податків, зборів, інших обов'язкових платежів, залишаються невирішеними ряд питань, важливих саме для практичного впровадження дієвих прийомів податкового контролю. Все це вказує на актуальність, доречність та практичну необхідність дослідження піднятої проблеми.

З обґрунтованих вище позицій метою дослідження є висвітлення власного бачення щодо розробки методичних підходів до податкової перевірки правильності нарахування та сплати податку на прибуток, зокрема однієї із її складових частин – перевірка правильності формування валових витрат з урахуванням використання інформаційних можливостей бухгалтерського обліку. У ході дослідження застосовувались методи аналізу, синтезу, порівняння, абстрагування, прийоми узагальнення та групування та інші методи наукового пізнання економічних та управлінських процесів.

Податкова перевірка правильності формування валових витрат для цілей оподаткування податком на прибуток проводиться за етапами, які визначені у відповідності до рядків декларації з податку на прибуток підприємства.

Першим рядком, який визначає валові витрати підприємства є рядок 04.1 Декларації з податку на прибуток підприємства «Витрати на придбання товарів (робіт, послуг)», який інспектор повинен порівняти зі Звітом про фінансові результати (форма 2) та Балансом (форма 1) на предмет дотримання такої відповідності з ними: ряд.040 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» + ряд.070 «Адміністративні витрати» + ряд.080 «Витрати на збут» (в частині матеріальних витрат, виконаних робіт, наданих послуг) + форма 1: ряд. 120 «Незавершене виробництво» + ряд.130 «Готова продукція» (в частині матеріальних витрат) та ряд.180 «Дебіторська заборгованість за виданими авансами» (гр.4 – гр. 3) в частині виданих авансів, пов'язаних з господарською діяльністю, враховуючи вимоги пп. 11.2.3 п. 11.2 ст. 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Податковий інспектор повинен звернути увагу також на те, що валові витрати на придбання товарів (робіт, послуг), що включаються до ряд.04.1 «Витрати на придбання товарів (робіт, послуг)» Декларації з податку на прибуток підприємства зазвичай дорівнюють сумі дебетових оборотів за рахунками 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 28 «Товари», 84 «Інші операційні витрати», 91 «Загально виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» у кореспонденції з кредитом рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 372 «Розрахунки з підзвітними особами» плюс різниця між дебетовим сальдо на кінець і початок звітного періоду за рахунком 371 «Розрахунки за виданими авансами». При цьому слід враховувати той факт, що деякі підприємства облік авансів виданих ведуть за дебетом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Джерелами інформації для в даному випадку слугують такі реєстри бухгалтерського обліку:

- при автоматизованій формі ведення обліку слід проаналізувати дані журналу реєстрації господарських операцій та карток за вищезазначеними рахунками;
- при меморіально-ордерній формі обліку – меморіальні ордери за такими ж рахунками;
- при журнально-ордерній формі – відомість аналітичного обліку №3.3, №3.5, №3.2, журнал-ордер №3.

При перевірці витрат за даним рядком Декларації слід приймати до уваги те, що в розрахунок не приймаються дебетові обороти за субрахунками 205 «Будівельні матеріали», 207 «Запасні частини», 23 «Виробництво» за субрахунком «Ремонт основних засобів», які списані на поліпшення основних фондів, оскільки такі витрати включаються у ряд. 04.10 Декларації з податку на прибуток підприємства. Якщо на підприємстві не ведеться окремий облік на рахунку 23 «Виробництво», то зі складу валових витрат, сформованих вищезазначеним чином, виключаються дебетові обороти за рахунками 23 «Виробництво», 84 «Інші операційні витрати», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» у частині витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів на підставі перевірки первинних документів. Необхідно враховувати також те, що до складу валових витрат на придбання товарів (робіт, послуг), які відображаються за ряд.04.1, не включаються витрати на придбання товарів (робіт, послуг) у нерезидентів, які мають офшорний статус.

Окрема увага під час податкової перевірки повинна приділятися валовим витратам, які виникають при імпортуванні товарів.

Згідно пп. 7.3.2. п 7.3. ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» витрати, понесені (нараховані) платником податку в іноземній валюті протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат такого платника податку, визнаються у сумі, яка повинна дорівнювати балансовій вартості валюти, яка не підлягає перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного року.

Отже, при імпортуванні товарів (робіт, послуг) валові витрати виникають по даті їх фактичного отримання, але в сумі балансової вартості валюти, перерахованої за отримані товари (роботи, послуги). Тому при перевірці слід звернути увагу на банківські документи (виписки банку). При визначенні балансової вартості іноземної валюти необхідно враховувати, яка валюта була перерахована нерезиденту. Якщо іноземна валюта була придбана за гроші, то балансовою вартістю такої валюти є сума гривень, оплачена платником податку у зв'язку з такою купівлею. Якщо іноземна валюта перерахована із залишків на поточному рахунку, то балансова вартість такої валюти визначається за середньозваженою вартістю відповідно до правил обліку, визначених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів». Згідно пп. 10.2 даного П(С)БО 21 середньозважений валютний курс являється результатом ділення суми добутків курсів НБУ та кількість днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці. Поряд з цим, якщо дата фактичного отримання товарів (робіт, послуг) і дата перерахування іноземної валюти постачальникам належать до різних звітних періодів, то валові витрати виникають в момент оприбуткування товарів або отримання робіт (послуг) в перерахунку по курсу НБУ на дату такого оприбуткування.

Наступним етапом податкової перевірки правильності формування валових витрат у податковому обліку є перевірка правильності заповнення рядка 04.3 «Витрати на оплату праці» Декларації з податку на прибуток підприємства, який має відповідати рядку 240 «Витрати на оплату праці» Звіту про фінансову результати за відповідний період.

Розбіжність сум може бути викликана виплатами, пов'язаними з оплатою праці ремонтним працівникам, а також матеріальної допомоги у розмірі прожиткового мінімуму. Джерелами інформації для перевірки даного рядка Декларації є:

- при автоматизованій формі обліку – журнал реєстрації господарських операцій, картки за рахунками дебетових оборотів 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 81 «Витрати на оплату праці» та кредитових оборотів за рахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

- при меморіально-ордерній формі обліку – меморіальні ордери за вищезазначеними рахунками;

- при журнально-ордерній формі обліку – Журнал-ордер №5, розділ III, гр. 14, 15 за кредитом рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою».

З огляду на те, що відповідно до пп. 7.8.7 п. 7.8. ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» до витрат на оплату праці прирівнюються витрати на виплату дивідендів на користь фізичних осіб за акціями, які мають статус привілейованих або інший статус, який передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів або суми, яка є більшою ніж сума, що розрахована на будь-яку іншу акцію, емітовану таким платником податку, інспектор повинен також перевірити аналітичні дані за дебетом рахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» у кореспонденції з кредитом рахунків 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках» з урахуванням статусу акцій, за якими виплачуються дивіденди. Для з'ясування статусу акцій необхідно перевірити установчі документи та свідоцтво про реєстрацію акцій.

При перевірці рядка 04.4. «Сума страхового збору (внесків) до фондів державного загальнообов'язкового страхування» Декларації з податку на прибуток підприємства необхідно співставити показники податкової звітності з даним фінансової звітності, а саме: величина рядка 04.4 Декларації повинна відповідати графі 3 рядку 250 (за вирахуванням витрат на оплату праці, не пов'язаних з господарською діяльністю) Звіту про фінансові результати.

Для перевірки ряд.04.4 «Сума страхового збору (внесків) до фондів державного загальнообов'язкового страхування» необхідно перевірити кредитові обороти за рахунками 65 «Розрахунки за страхуванням» у кореспонденції з дебетом рахунку 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Для цього необхідно використовувати такі регістри бухгалтерського обліку:

- при автоматизованій формі обліку – журнал реєстрації господарських оперовій, картки рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 65 «Розрахунки за страхуванням»;

- при меморіально-ордерній формі обліку – меморіальні ордери тих же рахунків;

- при журнально-ордерній формі обліку – журнал-ордер 5А, розділ III Б за кредитом рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

Інспектор повинен враховувати той факт, що до даного рядка не включаються збори, які нараховані на фонд оплати праці ремонтних робітників.

При співставленні рядка 04.6 «Сума податків, зборів, обов'язкових платежів» Декларації з податку на прибуток підприємства з даними Звіту про фінансові результати слід зважати на те, що він частково (слід приймати до уваги аналітичні дані) має відповідати ряд.025 «Інші збори, платежі» + ряд.070 «Адміністративні витрати» + ряд.080 «Витрати на збут» + ряд.090 «Інші операційні витрати» форми 2.

Для перевірки даних по ряд.04.6 «Сума податків, зборів, обов'язкових платежів» джерелами інформації є такі регістри обліку:

- при автоматизованій формі обліку – журнал реєстрації господарських операцій, картки рахунків за дебетом 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 84 «Інші операційні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з кредитом 641 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням»;

- при журнально-ордерній формі обліку – відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом №3.6 та журнал-ордер №3;

- при меморіально-ордерній формі ведення обліку – меморіальні ордері за тими ж рахунками.

Податки, які включаються до даного рядка Декларації визначені у ст.14, 15 Законі України «Про систему оподаткування». При перевірці правильності відображення податків, перелічених у даному законі слід враховувати, що до валових витрат відносяться тільки ті податки і збори, які нараховані у зв'язку з виробничою діяльністю. Так, до валових витрат не включаються:

- понадлімітні збори за використання водних ресурсів, забруднення навколишнього середовища;

- нарахування податків і зборів по невиробничій сфері, а саме: плата за землю, податок з власників транспортних засобів, які використовуються у невиробничій сфері.

Слід також врахувати той факт, що податкове зобов'язання по акцизному збору нараховуються за першою подією (оплаті чи відвантаженні). Отже, валові доходи та валові витрати на суму акцизного збору зазвичай виникають одночасно. Інколи акциз сплачують за спеціальними правилами (наприклад, при вексельній формі оплати) і тоді час відображення валових доходів і витрат на суму акцизного збору співпадати не будуть. Аналогічний порядок обліку передбачений і для рентних платежів, які, як і акциз, включаються до вартості продажу товарів (робіт, послуг). Вони також відносяться і до валового доходу, і до валових витрат.

При перевірці витрат, пов'язаних з виконанням довгострокових контрактів, які відображаються у рядку 04.7 Декларації з податку на прибуток підприємства, перевіряючий повинен враховувати ряд особливостей, які врегульовані Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». Так, витрати виконавця у звітному кварталі визначаються на рівні фактично оплачених (нарахованих) витрат, пов'язаних з виконанням довгострокового контракту у такому звітному періоді.

Відносно договорів на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, що входять до складу основних фондів замовника або складових частин таких основних фондів, а також на створення нематеріальних активів, пов'язаних з таким виготовленням, будівництвом, установкою та монтажем, то у бухгалтерському обліку вони відображаються на основі «Акту приймання виконаних робіт» типової форми КБ на підставі інформації про прямі витрати, відображені у розділі I, гр.7. Ці витрати в регістрах обліку зазвичай відображаються таким бухгалтерським проведенням: Дебет 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» Кт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати». Не відносяться до витрат за будівельними контрактами: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, витрати на утримання машин, механізмів і інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельних контрактів.

При перевірці витрат на добровільне перерахування коштів, передачу товарів (робіт, послуг), які наводяться у рядку 04.8 Декларації з податку на прибуток підприємства інспектор враховує той факт, що дані витрати являються складовою частиною витрат, наведених у ряд.090 «Інші операційні витрати» Звіту про фінансові результати за відповідний звітний період. Для перевірки правильності формування

таких витрат слід проаналізувати дані за дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з кредитом 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція», 28 «Товари». При цьому, джерелами інформації для такої перевірки є:

- при автоматизованій формі обліку – журнал реєстрації господарських операцій, картки за вищезазначеними рахунками;
- при журнально-ордерній формі ведення обліку – відомість аналітичного обліку до рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» та журнал-ордер №5 розділ II та 5А розділ IIIА;
- при меморіально-ордерній формі ведення обліку – меморіальні ордери до тих же рахунків.

До складу валових витрат за цією позицією відносяться витрати, визначені пп.5.2.2, 5.2.3, 5.2.11, 5.2.1.3 п. 5.2. ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

В даному випадку слід пам'ятати про відмінності у формуванні такого виду витрат у бухгалтерському та податковому обліку. Так, у бухгалтерському обліку витрати на благодійність включаються до складу інших операційних витрат або інших витрат операційної діяльності (рахунки 84 та 94) в період надання допомоги без обмежень згідно п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Витрати». Для включення благодійної допомоги до складу валових витрат для цілей оподаткування податком на прибуток слід перевірити наявність документів, які підтверджують статус неприбуткової організації – це довідка про взяття на облік платника податків (форма 4ОПП) в Державній податковій інспекції, з якої видно, що організація включена до реєстру неприбуткових організацій. У зв'язку з тим, що до складу валових витрат для цілей оподаткування податком на прибуток за цією статтею включається не вся сума благодійної допомоги, тобто існують законодавчі обмеження, при перевірці слід перевірити такі показники: оподатковуваний прибуток попереднього звітного року, який відображений у ряд. 08 «Об'єкт оподаткування» Декларації з податку на прибуток підприємства за попередній звітний рік; фонд оплати праці платника податку в розрахунку за звітний рік.

Для перевірки фактичних обсягів поліпшення основних фондів використовують дані про витрати, які відображаються у рядку 04.10 «Витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин» Декларації з податку на прибуток підприємств. Джерелами інформації в даному випадку слугують:

- при автоматизованій формі обліку – журнал реєстрації господарських операцій, картки до рахунків за дебетом 15 «Капітальні інвестиції» у кореспонденції з кредитом 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 371 «Розрахунки за виданими авансами», 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- при журнально-ордерній формі обліку – відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій №4.1.;
- при меморіально-ордерній формі ведення обліку – меморіальні ордери до тих же рахунків.

При цьому, перевіряючий має враховувати, що у відповідності до пп. 8.7.1. п. 8.7. ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» платник податку має право під час звітного періоду віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації у сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду. Витрати, що перевищують зазначену суму відносяться на збільшення балансової вартості груп 2, 3 та 4 (балансової вартості окремого об'єкту

основних фондів групи 1) і підлягають амортизації за нормами, передбаченими для відповідних основних фондів.

Першим етапом перевірки за рядком 04.10 «Витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин» є перевірка правильності визначення сукупної балансової вартості на початок звітного року. Вона повинна дорівнювати сукупній балансовій вартості на кінець року, що передує звітному. Слід зазначити, що балансова вартість повинна прийматись лише за даними податкового обліку. Вона може не дорівнювати залишковій вартості основних фондів, відображених у бухгалтерському обліку відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», якщо підприємство обрало неподатковий метод амортизації основних засобів.

Наступним етапом перевірки є перевірка правильності визначення витрат на поліпшення основних фондів. Згідно п 8.7 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» під поліпшенням основних фондів мається на увазі поточний та капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види поліпшення. Витрати на реконструкцію та модернізацію у бухгалтерському обліку відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Для встановлення реальної величини витрат на поліпшення основних фондів для формування валових витрат у податковому обліку зі складу цього рахунку необхідно виключити: первісну вартість придбаних та створених власними силами необоротних активів, що не введені в експлуатацію; вартість незавершених робіт по створенню власними силами необоротних активів. Крім того, в податковому обліку із зазначених вище рахунків виключаються також витрати на поліпшення об'єктів, що відносяться до невиробничої сфери. За ряд.04.10 «Витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин» базові показники податкової звітності і показники реєстрів бухгалтерського обліку не будуть співпадати на суму вищезазначених витрат.

Слід підкреслити, що облік балансової вартості витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин, ведеться по кожному окремому родовищу (кар'єру, шахті, свердловині). Аналітичний облік таких витрат, як правило, ведеться у розрізі кожної свердловини окремо, так як перевищення фактичної суми над сумою ліміту по одній свердловині не дає права на включення такої суми до валових витрат при умові, що по іншій свердловині поліпшення зовсім не проводилось.

При перевірці даних за рядком 04.11 «85% витрат від вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у офшорних нерезидентів» Декларації з податку на прибуток підприємства джерелами інформації слугують наступні дані бухгалтерського обліку:

- при автоматизованій формі обліку – журнал реєстрації господарських операцій, картки рахунків за дебетом 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 84 «Інші операційні витрати» у кореспонденції з кредитом 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

- при журнально-ордерній формі ведення обліку – відомість аналітичного обліку №3.3 до рахунків, що відображають розрахунки з постачальниками та підрядниками та журнал-ордер №3 гр.10 за тими ж рахунками;

- при меморіально-ордерній формі ведення обліку – меморіальні ордери до тих же рахунків.

При перевірці даних, наведених у рядку 04.11 «85% витрат від вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у офшорних нерезидентів» Декларації з податку на прибуток підприємства інспектор повинен враховувати те, що сюди включаються витрати, понесені виключно для забезпечення виробничої діяльності, а сплачені аванси тут не показуються на вимогу пп. 11.2.3 п 11.2 ст. 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Крім того, згідно із п. 18.3 ст. 18 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у випадку укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус, або при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів, або через їх банківські рахунки, незалежно від того, здійснюється така оплата чи ні (у грошовій чи іншій формі) безпосередньо, або через інших нерезидентів, витрати платника податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу валових витрат у сумі, яка складає 85% від вартості цих товарів (робіт, послуг). Якщо нерезидент, розташований у офшорній зоні надав виписку із правоустановчих документів про свою «неофшорність», то валові витрати будуть складати 100%. Ретельній перевірці у даному випадку підлягають вантажно-митні декларації, акти виконаних робіт з метою визначення повноти та правильності формування валових витрат за даною статтею.

Рядок 04.12. «Інші витрати, крім визначених у 04.1 – 04.12» Декларації з податку на прибуток підприємства включає в себе всі інші витрати, які не віднесені до попередніх рядків, але згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» можуть бути віднесені до валових витрат. Інспектор має враховувати те, що рядок 04.12 Декларації з податку на прибуток підприємства частково повинен відповідати ряд.090 «Інші операційні витрати» + ряд.140 «Фінансові витрати» + ряд. 160 «Інші витрати». Для перевірки правильності формування даних за рядком 04.12 слід використовувати наступну інформацію бухгалтерського обліку:

- при автоматизованій формі обліку – журнал реєстрації господарських операцій, картки рахунків за дебетом 84 «Інші операційні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 97 «Інші витрати» у кореспонденції з кредитом 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 372 «Розрахунки з підзвітними особами» та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

- при журнально-ордерній формі ведення обліку – журнал-ордер №3 за тими ж рахунками;

- при меморіально-ордерній формі ведення обліку – меморіальні ордери за тими ж рахунками.

На витрати, які включаються до даної статті також поширюються ряд обмежень встановлених Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». Такі обмеження визначені пп. 5.4.4, 5.4.6 п. 5.4. ст. 5, пп. 5.2.14, 5.2.15 пп. 5.2. ст. 5, пп. 4.1.6 п. 4.1. ст. 4, пп. 7.3. ст. 7, пп. 7.4.4 п. 7.4. ст. 7, пп. 7.9.3 п. 7.9. ст. 7, пп. 8.1.4 п. 8.1. ст.8, пп. 8.3.7 п. 8.3. ст. 8, пп. 8.4.7, 8.4.8., 8.4.10 п. 8.4. ст. 8, пп. 8.9.4 п. 8.9. ст. 8, п. 9.6 ст. 9, пп. 22.25. ст. 22 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

При перевірці правильності формування значення рядка 05 «Коригування валових витрат» слід враховувати, що воно може бути як від'ємне, так і позитивне. Розраховується даний показник на підставі ряд.05.1 «Зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг), 05.2 «Самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів», 05.3 «Врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості» Декларації з податку на прибуток підприємства. З цієї причини перевірку слід проводити за кожним окремим рядком у такій послідовності:

- перевірка правильності визначення даних за рядком 05.1 «Зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг)». При зменшенні суми компенсації за товари (роботи, послуги) або при їх поверненні валові витрати зменшують (ряд. 05.1 зі знаком «-»), а при збільшенні – збільшують (ряд.05.1 зі знаком «+»). Слід зауважити, що при поверненні товарів коригування відбувається лише по ряд.05.1, тобто при розрахунку приросту (убутку) товарів вже не потрібно зменшення залишку товарів на початок періоду. У бухгалтерському обліку необхідно перевірити наступну кореспонденцію рахунків: Дебет 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та

швидкозношувані предмети», 28 «Товари» Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» – зменшення суми компенсації вартості запасів, якщо такі запаси залишились на складі; Дебет 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 84 «Інші операційні витрати» Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» – зменшення суми компенсації здійснених робіт, послуг та запасів, які були відпущені на виробництво або реалізовані; Дебет 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» Кредит 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 28 «Товари» – повернення запасів; Дебет 20 «Запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 28 «Товари», 84 «Інші операційні витрати», 91 «Загально виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» – збільшення суми компенсації за товар (робіт, послуг). Джерелами інформації для такої перевірки слугують: при автоматизованій формі обліку – журнал реєстрації господарських операцій, картки за вищезазначеним рахунками; при журнально-ордерній формі обліку – відомість аналітичного обліку №3.3, 3.5; при меморіально-ордерній формі ведення обліку – меморіальні ордери за тими ж рахунками;

- перевірка правильності формування даних за рядком 05.2 «Самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів». Ув'язка цього рядка з даними бухгалтерського обліку відсутня. виправлення помилок, як правило, здійснюється на підставі бухгалтерських довідок, які й підлягатимуть перевірці;

- перевірка величини, наведеної у рядку 05.3 «Врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості». Ув'язка цього рядка з даними бухгалтерського обліку відсутня. При перевірці слід враховувати, що визнання заборгованості безнадійною здійснюється у відповідності до пп. 1.25 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», а порядок віднесення такої заборгованості до валових витрат визначений пп. 12.1.1 п. 12.1 ст.12 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Інспектор має зважати на умови, визначені вищезазначеними пунктами нормативного документу, а саме: продавець має право збільшити валові витрати за ряд. 05.3, якщо після відвантаження товару оплата від покупця не поступила. Тоді продавець направляє покупцю претензію при дотриманні таких умов: затримка в оплаті перевищила 90 календарних днів з дати, коли покупець повинен був розрахуватись з продавцем; покупець письмово визнав свій борг або не розрахувався протягом строку, відведеного для цього законодавством не відповідає (згідно ст. 7 Господарського процесуального кодексу загальний строк розглядання претензії – один місяць з дати її отримання). Отже, тільки після цього продавець має право збільшити свої валові витрати. Якщо на цьому етапі сторони дійшли згоди, або вирішили продовжити строк погашення, або зовсім її списати, оформивши це документально, тоді продавець повинен відобразити валовий дохід.

Останнім етапом перевірки правильності формування валових витрат для цілей оподаткування податком на прибуток є арифметичний перерахунок рядка 04 «Валові витрати» Декларації з податку на прибуток та формальна перевірка її складання.

Елементами наукової новизни проведеного дослідження є розроблені методичні підходи щодо податкової перевірки правильності формування валових витрат підприємства для цілей оподаткування податком на прибуток через висвітлення етапів, джерел формування доказової бази, способів їх отримання з використанням даних бухгалтерського обліку.

Теоретичне значення результатів полягає в обґрунтуванні доцільності та необхідності розробки методичних рекомендацій щодо перевірки правильності нарахування та сплати такого важливого об'єкту податкового контролю як податок на прибуток. Застосування та врахування ряду положень запропонованої методики допоможе зробити технологію і організацію проведення податкових перевірок більш раціональною, зменшить трудомісткість контрольних дій перевіряючих, сприятиме підвищенню ефективності податкового контролю. Підхід, розглянутий автором, є спробою представити власне бачення змісту методичних рекомендацій для перевірки правильності формування об'єкту оподаткування податком на прибуток, частиною яких має стати методика податкового контролю правильності визначення валових витрат. Проте, автор не претендує на єдино можливий підхід щодо вирішення піднятої проблеми. Крім того, дана методика може стати корисною не лише для представників податкових органів, а може бути використана і іншими суб'єктами державного фінансового контролю, а також аудиторськими підприємствами (аудиторами).

В практичному відношенні запропоновані автором підходи використовуються у діяльності податкових органів Кіровоградської області при перевірці підприємств олійножирової галузі та ряді підприємств харчової промисловості регіону.

Перспективи даного дослідження зводяться до розробки детальних методик інших об'єктів податкового контролю, як стосовно валових доходів і амортизації для цілей оподаткування податком на прибуток, так і для інших податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Список літератури

1. Кваша Ю.Ф. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практич. пособие / Юрий Федорович Кваша. – М.: Юристь, 2001. – 540с.
2. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / Оксана Аркадьевна Ногина. – СПб.: Питер, 2002. – 160с. – (Серия «Учебные пособия»)
3. Податковий контроль. Підручник / [Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Белінський В.З.]. – К.: Хай-Те Прес, 2007. – 608с.
4. Хомутенко В.П. Організація і методика податкових перевірок / [В.П.Хомутенко, О.П.Чернявський, В.В.Немченко] – К.: Центр навчальної літератури, 2004. -288с.
5. Чернелевський Л.М. Податковий облік і контроль. Навчальний посібник. – 2-ге вид., перероб і доп. / Л.М.Чернелевський, Т.Ю.Редзюк. – К.: Пектораль, 2006. – 316с.
6. Закон України «Про оприбуткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року №334/94-ВР / Збірник систематизованого законодавства // Збірник систематизованого законодавства. – 2007. - №30-31. – С. 13- 75.

В статтю приведена методика податкового контролю правильності формування валових витрат підприємства для цілей оподаткування податком на прибуток через освітлення етапів, джерел формування доказательної бази, способів їх отримання з використанням інформаційних можливостей бухгалтерського обліку.

In the article the method of tax control of rightness of forming of gross charges of enterprise is offered for the purposes of taxation by an income tax by basis of the use of informative possibilities of accounting.

Одержано 31.03.09