ПОДАТКОВИЙ АУДИТ



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ
АКАДЕМІЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

ПОДАТКОВИЙ АУДИТ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

**За загальною редакцією
державного радника
податкової служби І рангу Онищенка В.А. та
доктора економічних наук, професора Чугаєва А.О.**

Ірпінь – 2003

УДК 336.22:657.6] (075.8)
ББК 65.053я73
П 44

Затверджено до друку Вченою радою Академії ДПС України.

Рецензенти:

Осадчий Ю.І., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Міжгалузевого інституту управління.

Чернелевський Л.М., кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій.

Авторський колектив:

Опищенко В.А. – 1–6; Микитенко Т.В. – 7; Сахненко О.М. – 8; Піхоцький В.Ф. – 9; Міщенко Т.М. – 10; Чугаєв А.О. – 11; Латинін С.І., Безуглов О.В., Микитенко Т.В. – 12; Лєкарь С.І., Сергієнко А.В. – 13; Лєкарь С.І., Ревчук О.Р. – 14.

П 44 Податковий аудит: Навчальний посібник / За заг. ред. В.А. Опищенка, А.О. Чугаєва – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 398 с.

ISBN 966-8071-44-1

Навчальний посібник містить основні концептуальні положення, на яких базується податковий аудит як особлива "гілка" аудиту підприємницької діяльності. Наведені методики здійснення документальних перевірок юридичних осіб, виконання ними податкових зобов'язань. Методи аудиту подано на прикладі найважливіших і найбільш складних видів податків: податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, акцизного збору. Висвітлюються методичні й організаційні аспекти податкового аудиту фізичних осіб.

Навчальний посібник призначений для студентів – майбутніх спеціалістів податкової служби. Він буде корисним і для широкого кола фахівців: бухгалтерів, аудиторів, фінансистів, науковців і практиків у сфері оподаткування.

УДК 336.22:657.6] (075.8)
ББК 65.053я73

ISBN 966-8071-44-1

© Академія ДПС України, 2003

ЗМІСТ

Вступ.....7

Частина 1. Теоретичні основи податкового аудиту

Розділ 1. Організація і методи контрольно-перевірочної роботи.....11
1.1. Податковий аудит у системі державного податкового контролю.....11
1.2. Види податкових перевірок та організація їх проведення.....19
1.3. Методи і прийоми податкового аудиту.....33

Розділ 2. Підготовка до проведення документальної перевірки.....53
2.1 . Порядок і критерії відбору платників податків для проведення документальних перевірок.....53
2.2. Збір та аналіз інформації про платника податків.....59
2.3. Планування та організаційні заходи з підготовки перевірки.....74

Розділ 3. Здійснення документальної перевірки.....93
3.1. Вирішення організаційних питань із платником податків.....93
3.2. Проведення перевірочних дій фактичного контролю.....97
3.3. Проведення зустрічних перевірок.....104
3.4. Вивчення та аналіз виявлених порушень.....107

Розділ 4. Організаційні заходи щодо посилення оперативного контролю і поглиблення перевірки.....110
4.1. Відбір пояснень посадових осіб платника податків.....110
4.2. Надання інформації податковій міліції для оперативного супроводження.....113
4.3. Передача матеріалів податкової міліції для продовження перевірки.....114
4.4. Вилучення документів.....116

Розділ 5. Узагальнення та реалізація результатів перевірки.....120
5.1. Обробка матеріалів перевірки і групування виявлених порушень.....120
5.2. Оформлення результатів перевірки.....125
5.3. Підготовка проектів рішень та їх реалізація.....135
5.4. Складання звіту податкового аудитора і надання пропозицій за результатами перевірки.....141

Розділ 6. Особливості проведення оперативних перевірок.....146

Частина 2. Податковий аудит юридичних осіб: методичні аспекти перевірок окремих видів податків, платежів і зборів

Розділ 7. Податковий аудит нарахування податку на прибуток підприємств. Перевірка правильності визначення валового доходу.....158
7.1. Визначення основних понять і показників. Попередня документальна перевірка податку на прибуток підприємств.....158
7.2. Перевірка правильності визначення валового доходу від операційної діяльності.....167
7.3. Перевірка правильності визначення валового доходу від фінансової та інвестиційної діяльності.....180

Розділ 8. Перевірка правильності формування валових витрат виробництва й обігу.....204
8.1. Перевірка складу валових витрат.....204
8.2. Перевірка витрат, що не входять до складу валових витрат.....227
8.3. Перевірка витрат, що частково входять до складу валових витрат.....232

Розділ 9. Перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів.....246
9.1. Перевірка оприбуткування основних фондів і нематеріальних активів.....246
9.2. Контроль індексації та амортизації основних засобів.....259
9.3. Перевірка реалізації основних фондів та оподаткування її результатів.....267

Розділ 10. Податковий аудит нарахування податку на додану вартість.....274
10.1. Перевірка правильності розрахунку сум податкових зобов'язань.....274
10.2. Перевірка правильності застосування пільг з ПДВ.....294
10.3. Перевірка правильності застосування ставок оподаткування.....307
10.4. Перевірка правильності включення в податковий кредит сум ПДВ.....307

Розділ 11. Податковий аудит нарахування та сплати акцизного збору.....317
11.1. Характеристика акцизного збору та методика його нарахування.....317
11.2. Перевірка порядку оподаткування підакцизних товарів.....324
11.3. Особливості оподаткування акцизним збором податкових агентів.....341
11.4. Фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення законодавства з регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів.....343

Частина 3. Податковий аудит фізичних осіб

Розділ 12. Загальні положення контрольно-перевірочної роботи.....352
12.1. Планування та організація підготовки документальної перевірки.....352

12.2. Формування інформаційної бази даних.....356
12.3. Перевірочні дії контролю за діяльністю фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи.....359

Розділ 13. Методика проведення документальних перевірок за окремими видами податків з фізичних осіб.....363
13.1. Перевірка дотримання суб'єктом господарювання нормативних положень щодо прибуткового податку з громадян.....363
13.2. Перевірка платника податку з власників транспортних засобів.....365
13.3. Перевірка порядку справляння державного мита.....371

Розділ 14. Особливості порядку оформлення матеріалів документальних перевірок фізичних осіб.....379
14.1. Основні принципи оформлення результатів документальних перевірок.....379
14.2. Склад, зміст та порядок підписання акта документальної перевірки.....380

Додатки.....392

Література.....395

Частина 2. Податковий аудит юридичних осіб: методичні аспекти перевірок окремих видів податків, платежів і зборів

Розділ 7. Податковий аудит нарахування податку на прибуток підприємств. Перевірка правильності визначення валового доходу

7.1. Визначення основних понять і показників. Попередня документальна перевірка податку на прибуток підприємств

Порядок справляння податку на прибуток підприємств регулюється Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" (далі Закон про прибуток). Цей податок є прямим і його сума залежить від кінцевого результату діяльності підприємства.

Платниками податку є суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські й інші підприємства, установи та організації, що здійснюють діяльність, спрямовану на одержання прибутку як на території України, так і за її межами. Філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платника податку, у тому числі і ті, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на іншій території, чим такий платник податку, територіальної общини, а також нерезиденти, що отримують прибутки за джерелом їх походження з України, повинні сплачувати податок на прибуток (рис. 7.1).



Рис. 7.1. Платники податку на прибуток підприємств

Об'єктом оподаткування є прибуток, що визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податків і суму амортизаційних відрахувань.

Валовий дохід – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній, нематеріальній формах як на території України, так і за її межами.

Скоригований валовий дохід – це сукупний валовий дохід без урахування доходів, що за своїм змістом підлягають вилученню зі складу валових доходів при оподатковуванні.

Сукупний валовий дохід включає:

1) доходи від продажу товарів (робіт, послуг);

2) доходи від операцій із цінними паперами, валютними цінностями і борговими зобов'язаннями;

3) дохід від операцій за основними фондами, нематеріальними активами і капітальний дохід, пов'язаний із видобутком корисних копалин:

– дохід від продажу основних фондів групи 1 або нематеріальних активів, що підлягають амортизації;

– суми перевищення вартості основних фондів груп 2 і 3 у зв'язку з їх продажем (товарообміном) над балансовою вартістю відповідної групи;

– різниці у вартості:

а) основних фондів і нематеріальних активів за результатами їхньої індексації (капітальний дохід);

б) витрат, пов'язаних із видобутком корисних копалин за результатами їх індексації (капітальний дохід);

– компенсації за основні фонди групи 1 у зв'язку з їх вимушеною заміною, що отримана від страхових організацій або винних у спричиненні шкоди юридичних і фізичних осіб;

– доходи від продажу невиробничих фондів;

4) доходи у вигляді безповоротної фінансової допомоги і безкоштовно наданих товарів;

5) доходи від урегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості;

6) доходи від здійснення операцій лізингу (оренди), оренди землі, житлових помешкань та інших споруд і будівель;

7) доходи у вигляді пасивного прибутку, отримані за межами митної території України з урахуванням сплаченого податку;

8) інші види доходів, що входять до об'єкта оподатковування.

Валові витрати виробництва й обігу (далі валові витрати) – сума будь-яких витрат платника податків у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що набуваються (виготовляються) таким

платником податків для подальшого використання у власній господарській діяльності.

Під терміном "Амортизація" основних фондів і нематеріальних активів розуміють поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скорегованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань.

Оподатковуваний прибуток розраховується за наступною схемою (рис.7.1.2)

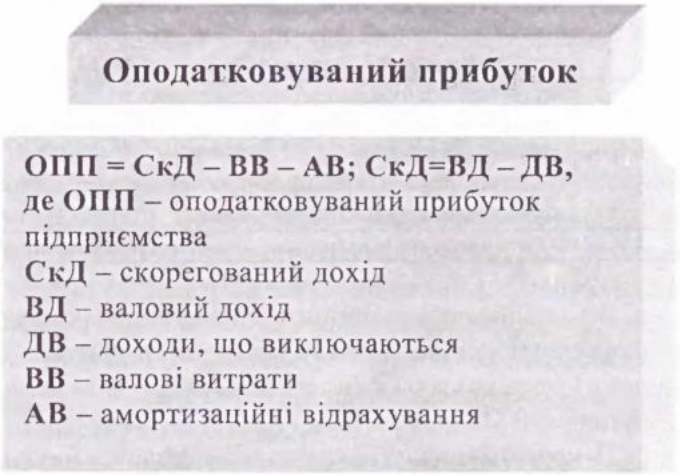


Рис. 7.2. Схема оподаткування прибутку

Базова ставка податку на прибуток складає 30%. За окремими видами прибутку встановлено льготні ставки оподаткування (табл.7.1).

Таблиця 7.1

Ставки податку на прибуток підприємств

Розмір ставки податку	Вид прибутку, до якого застосовується ставка
30 %	Базова ставка податку на прибуток
15 %	Валові доходи нерезидентів, що не здійснюють підприємницької діяльності в Україні через постійне представництво, отримані з джерел на території України
10 %	Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді страхових внесків, страхових платежів або страхових премій від перестрахування ризиків на території України
6 %	Прибутки, отримані страховиком у випадку довгострокового розірвання договору по страхуванню життя (не пов'язаного зі смертю застрахованої особи) Прибутки нерезидентів, що виплачуються резидентами як оплата вартості фрахту транспортних засобів
3 %	Валові прибутки від страхової діяльності (крім страхування життя)

Відповідно до Закону про прибуток платники податку самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті до бюджету, і надають органам державної податкової служби Декларацію про прибуток.

Декларація надається платником податку незалежно від результатів його фінансово-господарської діяльності, тобто незалежно від того, виникнуло в звітному періоді платника податку податкове зобов'язання чи ні.

Декларація повинна надаватись не пізніше терміну, визначеного статтею 4 Закону України № 2181-III від 21.12.2000 р. "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Вона може бути квартальною або річною. Квартальна декларація подається протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Річна – протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного року.

Розрахунки авансових внесків здійснюються платником податків самостійно, без надання Декларації про прибуток. Повідомлення про результати таких розрахунків направляється податковому органу в терміни, передбачені для сплати авансових внесків. Штрафні санкції за відхилення розмірів сплачених авансових внесків від розмірів внесків, перелічених за результатами звітного кварталу, не застосовуються.

Методика аудиту податку на прибуток включає:

– попередню документальну перевірку податку на прибуток;

– перевірку правильності визначення валового доходу;

– перевірку правильності формування валових витрат;

– перевірку правильності нарахування амортизації.

Попередня документальна перевірка податку на прибуток здійснюється з метою ознайомлення з платником податку на прибуток, видами його діяльності та сприяє ефективному і якісному проведенню перевірки. Тому ще до початку перевірки необхідно ознайомитись з особовою справою платника податку. Особові справи платників податку формуються відповідно до вимог Інструкції про порядок обліку платників податків. Якщо засновниками, власниками підприємства є юридичні особи, то вони зобов'язані надати також копії довідок за формою № 4-ОПП, що підтверджують факт прийняття їх на облік як платників податків.

З особової справи платника податку інспектор повинен з'ясувати:

– юридичну і фактичну адресу, дату державної реєстрації, постановку на податковий облік, форму власності, організаційно-правову форму, наявність представництв, філій, розмір статутного капіталу, дані про засновників, дані податкової звітності і дані про порушення термінів їх надання;

– види діяльності, якими відповідно до статутних документів підприємство може займатись, наявність виданих патентів, ліцензій;

– дані про пільгові види діяльності;

– відповідно до бази даних банків – наявність відкритих поточних і валютних рахунків в установах банків;

– відповідно до бази даних „Митниця" – наявність експортно-імпортних операцій. Доцільно ці дані порівняти з даними Декларації про валютні цінності;

– наявність зареєстрованих у ДПІ реєстраторів розрахункових операцій (контрольно-касових апаратів) і результати перевірок підприємств із питань дотримання встановленого порядку їх застосування;

– дані про результати попередніх документальних перевірок і прийняті щодо них рішення;

– технологічний процес та організаційну структуру підприємства, що перевіряється.

При вивченні організаційної структури необхідно встановити, у яких допоміжних цехах і службах вироблена продукція відпускається не лише цехам підприємства для подальшої переробки, але і для реалізації на сторону. Слід врахувати й те, що і непромислова сфера може надавати послуги для сторонніх організацій. Так, до валових витрат включаються витрати платників податку на утримання та експлуатацію таких об'єктів соціальної інфраструктури, що знаходяться на балансі й утримуються за рахунок такого платника податку: дитячі яслі або садки; заклади середньої і середньо-професійної освіти та заклади підвищення кваліфікації працівників такого платника податку; установи охорони здоров'я тощо. При цьому до витрат на утримання і експлуатацію таких об'єктів, які включаються до складу валових витрат підприємства, належать витрати на оплату енергії, вартість комунальних послуг, заробітна плата та нарахування на обов'язкові соціальні відрахування й інші витрати, пов'язані з утриманням об'єкта в належному стані і його експлуатацією.

Наявність декларацій з податку на прибуток

Щодо наявності податкової Декларації з податку на прибуток підприємства необхідно встановити:

– наявність Декларації в особовій справі платника податку;

– правильність заповнення усіх передбачених у ній показників;

– правильність оформлення Декларації;

-- наявність визначеної в Декларації інформації;

– дотримання встановлених термінів надання Декларації;

– по рядках Декларації, що містять цифрові записи, перевіряється наявність відповідних додатків.

Перевірка інформації, визначеної в Декларації

У заголовній частині потрібно зазначити повну назву підприємства (відповідно до установчого документа), зареєстрованого у встановленому порядку, форму власності, за якою зареєстровано підприємство відповідно до Закону України "Про власність", ідентифікаційний код, назву органу, у веденні якого знаходиться підприємство (якщо він є), місцезнаходження і номер телефону платника. Підписи повинні бути завірені відтиском печатки, що має дані про назву підприємства й ідентифікаційний код.

Джерела інформації. Перевірка оподатковуваного прибутку валових доходів, валових витрат і нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів здійснюється за даними, наведеними у Декларації про прибуток. Вони повинні підтверджуватись первинними документами, даними бухгалтерського обліку і відповідати податковому обліку і фінансової звітності. Податковий облік має свої особливості. Тому при проведенні перевірок правильності визначення податку на прибуток податковий інспектор стикається з двома різними даними, що характеризують результати діяльності підприємств. Існують певні розбіжності між даними в бухгалтерському обліку і даними податкового обліку, що обумовлено різними методичними підходами. Так, наприклад, дохід у бухгалтерському обліку формується протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності (звичайної, надзвичайної) і відображається на рахунку 79 "Фінансові результати". Валовий дохід, що використовується при оподаткуванні прибутку, визначається за першою подією (відвантаження, або оплата). Внаслідок цього виникає необхідність з'ясувати момент виникнення доходів, правильність визначення платниками податку дати збільшення валового доходу.

Відповідно до Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що ведеться підприємством у грошовій одиниці України. Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових засобів підприємства.

Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" визначено, що дохід – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків власників). Доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Принцип нарахування полягає в тому, що результати господарських операцій визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти), і відображаються в обліку та фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Принцип нарахування має застосовуватись одночасно з принципом відповідності, тобто витрати визнаються у Звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними й отриманими доходами. Підприємство самостійно визначає облікову політику, вибирає форму бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки даних.

Одночасно Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" передбачено правила ведення податкового обліку. Керуючись нормативними документами Міністерства фінансів України, підприємство може самостійно встановлювати порядок накопичення даних про валові витрати та доходи: без записів у системі регістрів і рахунків бухгалтерського обліку з наступним використанням таких даних для складання податкової декларації і податкової звітності за допомогою записів у системі регістрів бухгалтерського обліку рахунків.

При перевірці правильності визначення валового доходу необхідно вияснити питання вибору платником податку методу

ведення податкового обліку і при складанні акта перевірки інспектор повинен вказати, який порядок накопичення даних про валові доходи використовує підприємство.

Наприклад, якщо платник податку для накопичення даних про валові доходи використовує певний рахунок (наприклад 77), оборот з цього рахунка за звітний період повинен співпадати з показником рядка 11 Декларації про прибуток. Якщо платник податку для накопичення даних про валові доходи використовує накопичувальні відомості, то їх слід використовувати для перевірки. При цьому основними документами для перевірки є первинні документи, на підставі яких робляться записи в регістри бухгалтерського обліку і в накопичувані податкові відомості. Податковому інспектору в даному випадку рекомендується перевірити суми кредитових оборотів рахунка 79 "Фінансові результати" і обороти з кредиту рахунків 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами" і порівняти з даними рядка 9 Декларації про прибуток підприємства.

Методиці аудиту нарахування податку на прибуток підприємства відповідають певні логіка і послідовність етапів перевірки. Податковий інспектор проходить шлях від податкових декларацій і загальнодоступних даних фінансової звітності до первинних матеріалів бухгалтерського обліку на підприємстві. Логіці документальної перевірки в основному відповідає і подальше викладення змісту курсу податкового аудиту.

7.2. Перевірка правильності визначення валового доходу від операційної діяльності

Перевірка валових доходів за даними Декларації проводиться у такій послідовності:

– перевірка правильності визначення платником податку дати збільшення валового доходу;

– перевірка правильності визначення валового доходу від продажу товарів (робіт, послуг);

– перевірка валових доходів від звичайних товарообмінних (бартерних) операцій;

– перевірка валових доходів підприємства від виконання довгострокових контрактів;

– перевірка правильності визначення валових доходів з операцій із пов'язаними особами;

– перевірка продажу товарів (робіт, послуг), вартість яких була раніше виключена з валового доходу у зв'язку із затримкою оплати їх вартості, у випадку незадоволення судом позову платника, і суми нарахованої пені на цю вартість;

– перевірка правильності відображення в Декларації про прибуток підприємства доходів від операцій із цінними паперами, валютними цінностями і борговими зобов'язаннями;

– доходи від операцій з основними фондами, нематеріальними активами і капітальний дохід, пов'язаний із видобутком корисних копалин;

– перевірка відображення у складі валових доходів сум, отриманих у вигляді безповоротної фінансової допомоги і безкоштовно наданих товарів;

– перевірка доходів врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості;

– перевірка відображення інших видів доходів, що входять до складу об'єкта оподатковування.

Перша позиція має загальний характер, наступні п'ять за своїм характером можуть бути віднесеними до операційної діяльності, останні п'ять – до фінансових операцій та інвестиційної діяльності.

Правильність визначення дати збільшення валового доходу. Датою збільшення валового доходу вважається або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податків, або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку. У першому випадку при продажу товарів (робіт,

послуг) за готівку датою збільшення валового доходу вважається дата її оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої – дата інкасації готівки в банківській установі, що обслуговує платника податку. Передбачено й інші особливі випадки:

– при здійсненні торгівлі продукцією (валютними цінностями) або роботами (послугами) із використанням торгових автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата, контрольованого уповноваженими на те фізичними особами, датою збільшення валового доходу вважається дата вилучення з таких торгових апаратів або подібного устаткування грошового виторгу;

– якщо торгівля продукцією (роботами, послугами) здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, персональних або інших чеків, датою збільшення валового доходу вважається дата оформлення відповідного рахунка (товарного чека).

– при здійсненні бартерних (товарообмінних) операцій датою збільшення валового доходу вважається або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податків, або дата оприбуткування товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного одержання результатів робіт (послуг) платником податків;

– при продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних засобів датою збільшення валового доходу є дата надходження таких засобів на розрахунковий рахунок платника податку або дата одержання відповідної компенсації в будь-якому іншому виді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податків за його зобов'язаннями перед бюджетом;

– при здійсненні кредитно-депозитних операцій датою збільшення валових доходів кредитора є дата нарахування відсотків (комісійних) у терміни, визначені кредитним депозитним договором.

Правильність визначення валового доходу від продажу товарів (робіт, послуг). Ці доходи перевіряються в рядку 1 Декларації на підставі даних додатка „А". У першому рядку

контролюється загальна сума від продажу товарів, виконання робіт, надання послуг.

При перевірці прибутку, що підлягає оподаткуванню від валових доходів, необхідно відняти суму податку на додану вартість і акцизний збір, отриманих (нарахованих) підприємством у складі ціни продажу продукції (робіт, послуг). Винятком є випадки, коли таке підприємство-одержувач не є платником податку на додану вартість.

Інші податки і збори, що входять в обсяг продажу (Кредит рахунків класу 7-го "Дохід від реалізації"), не зменшують його. До них належать: податок на рекламу; готельний збір; відрахування 7 % із паливно-мастильних матеріалів. Ці платежі перевіряються в рядку 19 додатка "А" Декларації про прибуток підприємства.

При перевірці правильності визначення валового доходу на підприємстві необхідно використовувати дані бухгалтерського обліку, відображені за кредитом рахунків 7 класу "Дохід від реалізації" без ПДВ і акцизного збору з урахуванням авансів, за які не відвантажені товари, роботи, послуги на кінець податкового періоду.

Для перевірки дати збільшення валового доходу наприкінці кожного місяця (або кварталу) інспектор повинен перевірити, чи виведені в податковому обліку валові доходи з отриманих від покупців авансів, що залишилися незакритими реальним відвантаженням товарів (наданням послуг, виконання робіт).

Доходи, отримані (нараховані) платником податків в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховуються у гривні за офіційним валютним курсом Національного банку України, що діяли на дату одержання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахунку у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

Перевірка валових доходів від здійснення товарообмінних (бартерних операцій). Бартер (товарний обмін) – господарська операція, що передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у будь-якій формі, відмінній від грошової, включаючи будь-які види заліку і погашення взаємної заборгованості, у результаті яких не передбачається зарахування засобів на рахунки

продавця для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг). Тобто до бартеру, крім прямого товарообміну, слід відносити досить широке коло інших взаєморозрахунків, що не передбачають руху грошових засобів. Наприклад, уступка (переклад) боргу, у результаті якої погашається заборгованість перед постачальником. До кола інших взаєморозрахунків також належать:

– передача постачальнику в обмін на товари векселів або інших видів цінних паперів (у випадку, якщо вони емітовані іншими суб'єктами і виступають в обігу на підприємстві як товар);

– проведення різного роду взаємозаліків, що передбачають повне або часткове погашення заборгованості з конкретних товарообмінних операцій, у тому числі залік податкової заборгованості продавця шляхом сплати цієї податкової заборгованості в бюджет дебітором, який одержав (повинен одержати) від цього продавця товар, або інші форми податкових заліків, що не передбачають надходження на рахунки суб'єктів бартеру коштів за товари (роботи, послуги), але погашають заборгованість з постачання;

– погашення взаємної заборгованості суб'єктів бартеру будь-якою третьою стороною, не опосередковане перерахуванням цим суб'єктам бартеру коштів;

– операції за давальницькими схемами у випадку, якщо розрахунки за переробку давальницької сировини здійснюються частиною отриманої для переробки сировини, або частиною зробленої з неї продукції.

Джерелами одержання інформації при документальній перевірці правильності визначення фінансових результатів від товарообмінних (бартерних) операцій є дані:

– податкових декларацій, поданих платником податків у податкові органи. У рядку 1.2 додатка „А" до Декларації підприємства перевіряють доходи від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій, при цьому особливу увагу необхідно приділити додатку „С" до Декларації про прибуток підприємства;

– регістрів синтетичного й аналітичного бухгалтерського обліку: журналу для кредиту рахунків 63 "Розрахунки з постачальника-

ми", 37 "Розрахунки з іншими дебіторами" (журнал 3), відомостей. Відповідно до накопичуваних регістрів, що застосовуються на підприємстві, використовуються дані податкового обліку валових доходів (Книги обліку валових доходів) і валових витрат (Книги обліку валових витрат);

– податкового обліку по податку на додану вартість, а саме книги обліку продажу (покупки) товарів, податкові накладні;

– господарських угод (договорів), зовнішньоекономічних контрактів, додаткових угоди до укладених контрактів;

– митних органів щодо суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Діюча версія АРМ „Митниця" містить дані про окремі зовнішньоекономічні операції, що здійснювалися на умовах бартеру.

При перевірці дотримання порядку обчислення фінансових результатів від товарообмінних (бартерних) операцій необхідно враховувати:

– дату збільшення валового доходу;

– вартість фактичного надання результатів робіт (послуг), виходячи з договірної ціни, що не може бути нижче звичайних цін, або вартість оприбуткованих товарів, а для робіт (послуг) – вартість фактичного одержання платником податку результатів робіт (послуг);

– у випадку здійснення товарообмінних (бартерних) операцій як на території України, так і за її межами, платник податку визначає фінансовий результат з кожної операції окремо. Розрахунок фінансових результатів з таких операцій платником податку надається щокварталу за формою додатка „С" у податковий орган разом із декларацією про прибуток підприємства. Якщо вартість відвантажених товарів (робіт, послуг), визначена, виходячи зі звичайних цін, буде вище контрактної вартості цих товарів (робіт, послуг), то сума перевищення повинна бути включена до складу валового доходу звітного податкового періоду відповідно до дати відвантаження;

– у валових витратах товарообмінні операції враховуються з дати заключної (балансуючої) операції;

– при визначенні фінансових результатів від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій, пов'язаних із зовнішньоеко-

номічною діяльністю, враховується позитивна або негативна різниця за результатами перерахунку дебіторської (кредиторської) заборгованості в іноземній валюті;

– податкові зобов'язання за бартерними операціями виникають за заключною (балансуючого) операцією, при цьому у випадку вивезення (експорту) продукції (товарів, робіт, послуг) за межі митних кордонів України шляхом бартерних (товарообмінних) операцій сума ПДВ, сплачена (нарахована) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), на збільшення податкового кредиту не ставиться, а включається у валові витрати виробництва платника податків.

При перевірці правильності і своєчасності формування валових доходів (валових витрат) при здійсненні бартерних операцій аналізуються всі юридичні підстави бартеру – господарські угоди (контракти) – і всі зміни та доповнення до них, що відбулися від першої до заключної операції.

При віднесенні окремих операцій продажу до бартерного або до тих, що передбачають грошову компенсацію, рекомендується брати до уваги обставини, при яких фактично проводилися взаєморозрахунки за конкретними бартерними операціями. Якщо угода попередньо передбачала грошову форму розрахунків за операціями продажу, але фактично був проведений бартер, дати збільшення валових доходів (валових витрат) визначаються за нормами, перед-баченими для бартерних (товарообмінних) операцій, незалежно від дати, коли умови договору були змінені. Тобто дана операція від початку вважається бартерною.

При проведенні перевірок бартерних операцій нерідко встановлюються випадки, коли товарообмінні угоди заключаються лише виходячи з кількісних показників і не враховують вартість товарів, поставлених і отриманих у порядку товарообміну. У таких випадках необхідно провести зустрічні перевірки в суб'єктів підприємництва для встановлення вартості відпущених у порядку товарообміну матеріальних цінностей і уточнення бази оподатковування.

Перевірка валових доходів підприємств від виконання довгострокових контрактів. Порядок ведення і складання

податкового звіту про результати діяльності виконавця довгострокових договорів (контрактів) розроблені відповідно до Закону про прибуток і введені в дію наказом Державної податкової адміністрації України від 31.07.97 № 275. Перевірка валових доходів підприємства від виконання довгострокових контрактів перевіряється за даними Декларації про прибуток підприємств (додаток „А" рядок 1.3).

При перевірці валових доходів підприємства від виконання довгострокових контрактів звертається увага на наступні характеристики:

– тривалість періоду виконання договору;

– особливості визначення валового доходу і валових витрат.

Визначення тривалості періоду виконання договору необхідне для встановлення правомірності відхилення його до довгострокового встановлення періоду тривалості виконання довгострокового договору і має декілька нюансів, на які податковий інспектор повинен звернути увагу при перевірці:

1) початком відліку 9 місяців є не дата, встановлена договором, а дата одержання авансу або дата здійснення перших витрат (залежно від того, що відбулася раніше).

Наприклад: договором, укладеним 1 липня 2001 року, завершити його планувалося 1 квітня 2002 року. Аванс під такий договір одержали в жовтні, перші витрати проведені в листопаді 2001 року. Такий договір не підпадає під довгостроковий договір, тому що він триває лише з жовтня 2001 року до 1 квітня 2002 року, тобто всього 6 місяців;

2) точкою закінчення відліку 9 місяців є запланована дата, а не фактична дата завершення договору.

Наприклад: договір, укладений 1 липня 2000 року. Перші витрати – липень 2000 року. Завершення планується – 1 квітня 2001 року. Фактично роботи завершено у лютому 2001 року (акт виконаних робіт від 20 лютого 2001 року). Незважаючи на те, що між моментом здійснення перших витрат і фактичного завершення договору пройшло менше 9 місяців, договір все одно вважається довгостроковим.

Особливості визначення валового доходу і валових витрат. Розрахунок суми, що включається до складу валового доходу звітного періоду, здійснюється виконавцем довгострокового контракту самостійно і за кожним контрактом окремо.

Для перевірки розрахунку суми прибутку використовуються наступні показники:

– загальна договірна ціна довгострокового контракту (рядок 02 форми № 2-ддз);

– сума витрат, що планується здійснити у зв'язку з виконанням довгострокового контракту (рядок 03 форми № 2-ддз);

– сума фактичних витрат звітного періоду (рядок 04 форми № 2-ддз);

– коефіцієнт виконання довгострокового договору, що визначається як співвідношення суми фактичних витрат звітного періоду до суми загальних планових витрат і відображається в рядку 05 форми № 2-ддз;

– дохід звітного кварталу, що визначається як добуток загальної договірної ціни довгострокового договору й оцінного коефіцієнта виконання довгострокового договору. Перший і другий показники – планові, тому вони можуть змінюватися як у процесі виконання договору, так і до моменту його закінчення. Третій показник – фактичний. Він визначається за даними аналітичного обліку витрат за кожним таким договором (контрактом) окремо. Останній показник є підсумковим, головним. Він відображується в рядку 06 форми № 2-ддз у податковому звіті (ф. № 1-ддз).

Перерахунок сум податкових зобов'язань, попередньо визначених виконавцем за наслідками кожного податкового періоду (кварталу) протягом терміну виконання довгострокового договору (контракту), проводиться за формою № 3-ддз за кожним завершеним договором окремо.

У випадку, якщо за наслідками перерахунку виявляється, що платник податку завищив (занизив) суму податкових зобов'язань, розраховану за наслідками попереднього податкового періоду протягом дії договору, зазначені завищення (заниження) враховуються

відповідно в зменшенні або збільшенні валового доходу такого платника податку. При цьому відлік терміну позовної давності починається з податкового періоду, у якому завершується довгостроковий договір (контракт).

У випадку заниження сум податкових зобов'язань заповнюється рядок 1.4 додатка „А" Декларації про прибуток підприємства. Якщо сума валового доходу була завищена у попередніх періодах, її необхідно зменшити, відобразивши у рядку 10.6 додатка „Є" до Декларації.

Наприклад: будівельна організація відповідно до титульного списку на 2001 рік має 25 об'єктів будівництва у 15 замовників на загальну вартість будівельно-монтажних робіт 4 000 тис. грн., із них один об'єкт за довгостроковим контрактом на суму 250 тис. грн.

Відповідно до додатка „Е" Правил складання кошторисної документації і визначення базисної та розрахункової кошторисної вартості будівництва в кошторисах передбачено об'єктний ресурсний кошторис, у якому зазначена загальна базисна кошторисна вартість будівництва в розрізі прямих витрат, накладних витрат, планових накопичень. Прямі витрати вказуються в розрізі статей: зарплата, експлуатація машин і механізмів, матеріали. Застосовуючи ринковий коефіцієнт, організація визначає ресурсний кошторис у ринкових цінах у розрізі кожного об'єкта і складає план загальних витрат організації на будівництво об'єктів. При цьому враховуються організаційні заходи для зниження собівартості будівництва, у тому числі по об'єктах будівництва, завершення яких планується не раніше, ніж через 9 місяців із моменту здійснення перших витрат або одержання авансу.

Таким чином, при планових накопиченнях у розмірі 13,04 % і при зниженні собівартості будівельно-монтажних робіт за рахунок організаційних заходів на суму 180 тис. грн. сума загальних витрат організації, запланована на виконання будівельно-монтажних робіт на всіх об'єктах будівництва, буде складати 3 298,4 тис. грн. (4 000,0 – (4 000 *x* 13,04 %) – 180,0), у т.ч. по об'єкту довгострокового контракту – 206,1 тис. грн. (250 – (250 *x* 13,04) – (180 : 4000 *x* 250)). У даному

випадку при фактичних витратах звітного періоду в сумі 100 тис. грн. оціночний коефіцієнт виконання довгострокового договору (контракту) буде складати 0,485 (100 : 206,1).

Дохід виконавців у звітному періоді визначається як добуток договірної ціни довгострокового договору (контракту) до оцінного коефіцієнта виконання довгострокового контракту. У нашому випадку дохід виконавця у звітному періоді від виконання довгострокового контракту буде складати 121,25 тис. грн. (250,0 *х* 0,485).

Перевірка правильності визначення валових доходів з операцій із пов'язаними особами. Володіння найбільшою частиною статутного капіталу підприємства або керування найбільшою кількістю голосів у керівному органі платника податку надає такому власнику (фізичній або юридичній особі) права і можливості контролю в управлінні підприємством, у тому числі і в вирішенні стратегічних завдань, навіть у прийнятті рішень щодо злиття, поглинання суб'єктів господарювання. Володіння (паєм, патентом, акцій) статутного капіталу можливо не тільки безпосередньо, але через певну кількість пов'язаних фізичних або юридичних осіб. Для здійснення контролю досить і 20 відсотків капіталу платника податку. Для фізичної особи під загальною сумою володіння частиною статутного капіталу підприємства голосів у керівному органі) розуміють загальну суму корпоративних прав, що належать такій фізичній особі, членам сім'ї і юридичним особам, які контролюються такою фізичною особою та членами її сім'ї. У зв'язку з цим при перевірці правильності визначення валових доходів велика увага приділяється операціям із пов'язаними особами.

Джерелами інформації для перевірки доходів від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг пов'язаними особами є дані Декларації про прибуток підприємства (додаток „А", рядок 1.5). Додатково необхідно перевірити склад співзасновників і статутний капітал підприємства. Інформація про засновника корисна для виявлення операцій з пов'язаними особами.

У Законі про прибуток визначено, що прибуток, отриманий від реалізації товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам, визначається

виходячи з договірних цін, але не менше звичайних цін на такі товари, роботи, послуги, що діяли на дату такої реалізації. Якщо під час перевірки встановлена значна кількість випадків реалізації товарів (робіт, послуг) нижче звичайних цін, то доцільно спочатку визначити коло покупців, які стосовно підприємства (продавця), що перевіряється, є пов'язаними особами, а потім перевірити правильність визначення валового доходу при реалізації товарів (робіт, послуг) цим особам за цінами, нижче звичайних. У випадку, якщо підприємство, що перевіряється, не є платником податку на прибуток, або сплачує податок із прибутку за іншими ставками, то валові доходи такого підприємства від продажу товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам необхідно визначати не менше звичайних цін продажу таких товарів (робіт, послуг).

Наприклад: у звичайних умовах платник податку продає свої товари по 100 грн. за одиницю, але одному з клієнтів товар продається по 50 грн. за одиницю. Податковий інспектор, який перевіряє платника податку, визначає, хто є покупцем цього товару. Можливо, це родич або юридична особа, яка контролює платника податку. У таких випадках податковий інспектор не забороняє продавати товар за більш низькими цінами, але з метою оподатковування береться ціна продажу як звичайна ціна продажу платника податків, тобто 100 грн. за одиницю.

Необхідно також проаналізувати операції, відображені на рахунку 79 „Фінансові результати". А саме: чи є випадки заниження цін або завищення витрат в операціях із пов'язаними особами, які призводять до штучного зменшення податкових зобов'язань. Доцільно перевірити також умови заключення кредитних угод (розмір депозитних і кредитних ставок).

Перевірка продажу товарів (робіт, послуг), вартість яких була раніше виключена з валового доходу у зв'язку із затримкою оплати їх вартості, у випадку незадоволення судом позову платника, і суми нарахованої пені на цю вартість. Закон про прибуток дозволяє платнику податку зменшити суму валового доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів (робіт,

послуг), якщо покупець затримує без погодження з платником податку оплату їх вартості.

Для здійснення зменшення валового доходу необхідно, щоб дотримувалися обов'язково три умови:

– затримка в оплаті перевищує термін, визначений умовами договору;

– платник податку звернувся із заявою до суду (арбітражного суду) про стягнення заборгованості з такого покупця або визнання покупця банкрутом;

– за зверненням продавця нотаріус вчинив надпис про стягнення боргу.

Проте якщо суд (арбітражний суд) протягом податкових періодів не задовольняє з вини платника податку позов або задовольняє його частково, платник податку зобов'язаний збільшити валовий дохід відповідного податкового періоду та вартість відвантажених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) або її частину, не визнану судом (арбітражним судом), і нарахувати пеню виходячи з діючої на момент такого збільшення облікової ставки Національного банку України, збільшеної в 1,2 раза. Зазначена пеня розраховується за термін із першого дня податкового періоду, наступного за періодом, протягом якого відбулося зменшення валового доходу, до останнього дня податкового періоду, на який припадає збільшення валового доходу. Тобто пеня нараховується на всі дні кварталу після зменшення валового доходу і на весь квартал, у якому платником податку було отримане рішення суду.

Необхідно, щоб платник податку зазначав збільшення валових доходів із пенею показував у рядку 1.6 додатка „А" Декларації „Продаж товарів (робіт, послуг), вартість яких була раніше виключена з валового прибутку у зв'язку із затримкою оплати їх вартості, у випадку незадоволення судом позову платника – і сума нарахованої пені на цю вартість".

Суму рядків від 1.1 до 1.6 додатка „А" подає рядок 1.7 „Усього доходів від реалізації товарів (робіт, послуг)", що переноситься в рядок 1 Декларації про прибуток підприємства.

7.3. Перевірка правильності визначення валового доходу від фінансової та інвестиційної діяльності

Доходи від операцій із цінними паперами, валютними цінностями і борговими зобов'язаннями.

До складу цих доходів належать:

1) дохід від операцій з торгівлі цінними паперами і деривативами у вигляді:

– доходу від торгівлі цінними паперами;

– доходу від торгівлі деривативами;

2) дохід від операцій із валютними цінностями у вигляді:

– засобів від продажу валюти;

– різниці за результатами перерахунку на останній робочий день звітного періоду:

а) іноземної валюти (позитивна різниця);

б) заборгованість в іноземній валюті: дебіторської (позитивна різниця) і кредиторської (негативна різниця);

3) дохід від торгівлі борговими зобов'язаннями і вимогами у вигляді:

– доходів від продажу (розміщення) платником податків (емітентом) облігацій, ощадних сертифікатів та інших цінних паперів;

– засобів, отриманих платником податків (покупцем) у зв'язку з погашенням таких цінних паперів емітентом;

– відсотків, отриманих платником податків (покупцем) з операцій з такими цінними паперами;

– доходів заставника від відчуженості його майна як об'єкта застави з урахуванням нарахованих заставоутримувачем відсотків;

– доходів заставоутримувача від продажу майна, відчуженого як об'єкт застави;

– грошових сум від продажу на аукціоні переданого в заставу майна, що перевищують розмір забезпечення цією заставою вимог заставоутримувача.

Джерело інформації – Декларація про прибуток підприємства (додаток Б „Доходи" і додаток З „Витрати"). У рядку 2.1 додатка

„Б" перевіряють дохід від торгівлі цінними паперами, у рядку 2.2 – дохід від торгівлі деривативами. Платник податків із метою оподаткування веде окремий облік фінансових операцій з торгівлі цінними паперами і деривативами. Це обумовлено тим, що право на торгівлю деривативами мають торговці цінними паперами, чий статус встановлюється відповідним законодавством про цінні папери та фондовий ринок, і члени товарних бірж.

При перевірці додатка доходів необхідно звернути увагу на новий підхід у Законі до оподатковування цінних паперів.

Усі цінні папери для оподатковування можна розділити на 4 групи:

– власні цінні папери, що дають корпоративні права;

– цінні папери інших підприємств, що дають корпоративні права;

– цінні папери, що не засвідчують корпоративних прав (облігації, ощадні сертифікати і т.д.);

– безстрокові цінні папери, що не засвідчують корпоративних прав.

Власні та чужі папери, що дають корпоративні права, засвідчують право володіння, інші цінні папери засвідчують відношення позики.

Валовий дохід підприємства містить у собі доходи від продажу цінних паперів (крім операцій щодо їх первинного випуску (розміщення) і операцій з їх кінцевого погашення (ліквідації). Тобто до складу валового доходу не включаються суми отриманого платником податків емісійного доходу. При первинному розміщенні власних цінних паперів, що дають корпоративні права, не оподатковуються податком ні номінальна вартість цих цінних паперів, ні емісійний дохід.

До складу доходів включається сума будь-якої заборгованості платника податків, що погашається у зв'язку з таким продажем, обміном або відчуженістю. У випадку, якщо протягом звітного періоду витрати, понесені (нараховані) платником податків у зв'язку з придбанням цінних паперів і деривативів, перевищують доходи, отримані від продажу (відчуженості) цінних паперів і деривативів протягом такого звітного періоду, балансові збитки переносяться на зменшення

доходів майбутніх періодів від таких операцій протягом п'яти років, наступних за роком виникнення такого збитку.

У випадку, якщо протягом звітного періоду доходи, отримані (нараховані) платником податків у зв'язку з продажем (відчуженістю) цінних паперів і деривативів, перевищують витрати, понесені (нараховані) платником податків у зв'язку з придбанням цінних паперів і деривативів протягом такого звітного періоду та збільшені на суму некомпенсованих балансових збитків від таких операцій минулих періодів, дохід включається до складу валових за результатами такого звітного періоду. Податковий інспектор перевіряє ведення платником податку на прибуток окремого обліку фінансових результатів від торгівлі цінними паперами і деривативами.

До деривативів належать: форвардний контракт, ф'ючерсний контракт, опціон.

Форвардний контракт – стандартний документ, що засвідчує зобов'язання особи придбати (продати) цінні папери, товари або засоби у визначений час і на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін такого продажу при висновку форвардного контракту.

Ф'ючерсний контракт – стандартний документ, що засвідчує зобов'язання придбати (продати) цінні папери, товари або засоби у визначений час і на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін на момент виконання зобов'язань сторонами контракту.

Опціон – стандартний документ, що засвідчує право придбати (продати) цінні папери (товари, засоби) на визначених умовах у майбутньому з фіксацією ціни на час висновку такого опціону або на час такого придбання за рішенням сторін контракту.

За дисконтними цінними паперами ціна реалізації нижча ціни їх погашення (сума дисконту). За дисконтними цінними паперами, емітованими платником податків, балансові збитки від їх розміщення належать до складу валових витрат такого платника податків у податковий період, протягом якого відбувся продаж (розміщення) таких цінних паперів (рядок 29.4 додатка „3" до Декларації).

Доходи, отримані платником податків від продажу цінних паперів, контролюються у складі валового доходу (рядок 2.6 додатка

„Б" до Декларації). У покупця таких цінних паперів, що засвідчують відношення позики, витрати, пов'язані з придбанням цих цінних паперів, включаються до складу валових витрат платника податків (рядок 29.1 додатка „З"). Якщо покупець таких цінних паперів дістає кошти, повернуті у зв'язку з погашенням придбаних цінних паперів, він збільшує валові доходи в тому податковому періоді, коли були отримані засоби (рядок 2.7 додатка „Б" до Декларації), а емітент-продавець відповідно збільшує свої валові витрати (рядок 29.2 додатка „З"). Валові доходи покупця також збільшуються на отримані з цих цінних паперів відсотки (рядок 2.8 додатка „Б" до Декларації), а валові витрати емітента-продавця збільшуються на суму нарахованих відсотків (рядок 29.3 додатка „З").

Цінні папери четвертої групи – це безстрокові цінні папери. Оподатковування операцій із безстроковими цінними паперами здійснюється в порядку, передбаченому для оподатковування дивідендів. Безстрокові цінні папери – це цінні папери, що не мають установленого терміну погашення або мають термін погашення більший 10 років із моменту їх емісії (випуску), або відповідно до умов емісії передбачають право емітента приймати одноособове рішення про продовження терміну погашення (ліквідації) таких цінних паперів, незалежно від загального терміну дії таких цінних паперів. Витрати, понесені платником податків у зв'язку з придбанням безстрокових цінних паперів, у валові витрати не включаються і підлягають амортизації як нематеріальні активи. Дане положення не поширюється на цінні папери, що засвідчують корпоративні права.

Дохід від операцій із валютними цінностями перевіряється в додатку „Б" до Декларації про прибуток підприємства (валові витрати підприємств – у додатку „З" до Декларації). При перевірці необхідно врахувати, що доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховуються у гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяли на дату одержання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахунку у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного

періоду. Аналогічно оцінюються витрати, дебіторська і кредиторська заборгованості платника податків в іноземній валюті.

У складі валових доходів додатка „Б" до Декларації про прибуток підприємства в рядку 2.3 контролюється дохід у вигляді засобів від продажу іноземної валюти, а у рядку 29.12 додатка „З" перевіряються витрати у виді балансової вартості іноземної валюти у випадку її продажу за національну валюту України (гривня) і в рядку 29.11 цього додатка – оплата послуг суб'єкта валютного ринку (осіб, які здійснили обмінні операції з продажу валюти).

При цьому позитивна або негативна різниця між результатом такого перерахунку і балансової вартості іноземної валюти або заборгованості включається відповідно до валових доходів, або валових витрат платника-кредитора, або у валові витрати, або валові доходи платника-дебітора за результатами звітного періоду. Для майбутнього податкового періоду балансова вартість іноземної валюти або заборгованість в іноземній валюті прирівнюється до їх вартості, визначеної на кінець попереднього звітного періоду.

Позитивна різниця результату перерахунку з наявної на підприємстві іноземної валюти показується в рядку 2.4 додатка „Б" до Декларації, а негативна – у рядку 29.9 додатка „З".

У рядку 2.5 додатка „Б" до Декларації відображається позитивна різниця з перерахунку щодо дебіторської заборгованості в іноземній валюті і негативній різниці з перерахунку щодо кредиторської заборгованості. Негативні результати перерахунку коштів і дебіторської заборгованості в іноземній валюті, а також позитивні – з перерахунку щодо кредиторської заборгованості перевіряють у рядках 29.9, 29.10 додатка „З" до Декларації. У рядку 29.11 додатка „З" контролюють витрати з оплати послуг осіб, які здійснюють конверсійні (обмінні) операції з доручення платника податку. У рядку 29.12 додатка „З" перевіряють суму балансової вартості іноземної валюти у випадку її продажу за гривні (кошти, виручені від такого продажу іноземної валюти, збільшують валові доходи платника податку і відображаються в рядку 2.3 додатка „Б" до Декларації).

Доходи від операцій відчуженості майна контролюють у додатку „Б" до Декларації про прибуток підприємства. У рядку 2.9 додатка „Б" контролюється вартість об'єкта застави (майна), відчуженого в рахунок погашення кредитору (гаранту) боргового зобов'язання, а також сума нарахованих з нього відсотків. У рядку 2.10 додатка „Б" перевіряється сума коштів, отриманих від продажу придбаного у власність майна у результаті відчуженості його в рахунок погашення боргових зобов'язань. У рядку 2.11 додатка „Б" контролюють грошову суму у вигляді різниці між вартістю майна як об'єкта застави і його фактичною вартістю за аукціонними торгами, що була повернута заставнику за умовами договору застави. Рядки 2.9 і 2.11 додатка „Б" заповнюються платником податку, який є заставодавачем, рядок 2.10 – платником-заставоутримувачем.

Якщо у випадку продажу цілісного майнового комплексу державного підприємства (відкритого акціонерного товариства, створеного у процесі корпоратизації, усі акції якого знаходяться в державній власності), що є предметом застави, виручена грошова сума перевищує розмір забезпечених цією заставою вимог заставоутримувача, то різниця зараховується до відповідного бюджету.

Доходи від операцій з основними фондами, нематеріальними активами і капітальний дохід, пов'язаний із видобутком корисних копалин. Питання перевірки валових доходів від операцій з основними фондами, нематеріальними активами і з нарахування капітального доходу будуть детально розглянуті в розділі „Амортизація".

Перевірка відображення у складі валових доходів сум, отриманих у вигляді безповоротної фінансової допомоги і безкоштовно наданих товарів. До складу таких доходів належать:

– *безповоротна фінансова допомога;*

– *безкоштовно надані товари (роботи, послуги).*

Кошти або майно, отримані неприбутковими організаціями у вигляді безповоротної фінансової допомоги і безкоштовно наданих товарів, оподатковуються податком. Винятком є такі кошти та майно, що надані органам державної влади, добродійним фондам і органі-

заціям, релігійним організаціям. У такому випадку вони звільняються від оподаткування.

Безповоротна фінансова допомога – це:

– сума засобів, переданих платнику податків відповідно до договорів дарування, іншим подібним договорам, що не передбачають відповідної компенсації або повернення таких засобів (виняток складають бюджетні дотації і субсидії).

– сума безнадійної заборгованості, відшкодована кредитору позичальником після списання такої безнадійної заборгованості;

– сума заборгованості платника податків перед іншою юридичною або фізичною особою, що залишилася нестягнутою після закінчення терміну позовної давності;

– кредит або депозит, наданий платнику податків без установлення термінів повернення його основної суми, за винятком кредитів, наданих під безстрокові облігації, і депозитів до запитання в банківських установах.

Для оподаткування центральний податковий орган веде реєстр усіх неприбуткових організацій. У випадку ліквідації неприбуткової організації її активи повинні бути передані інший неприбутковій організації у відповідному вигляді або зараховані в дохід бюджету.

Джерело інформації – Декларація про прибуток підприємства, додаток "Г". При здійснені документальної перевірки дані відповідних рядків додатка "Г" до Декларації звіряють з даними бухгалтерського обліку. При цьому необхідно враховувати, що:

1. Сума засобів, передбачених платником податків, що показана у рядку 4.1 додатка "Г" до Декларації, в бухгалтерському обліку відображується наступною кореспонденцією рахунків:

а) перераховано суму безповоротної фінансової допомоги:

Дт 377 "Розрахунки з іншими дебіторами";

Кт 311"Рахунки в банках в національній валюті";

б) віднесено на витрати сума дебіторської заборгованості з перерахування безповоротної фінансової допомоги:

Дт 977 "Інші витрати звичайної діяльності";

Кт 377 "Розрахунки з іншими дебіторами";

в) у кінці звітного періоду списано інші витрати звичайної діяльності:

Дт 791 "Результат основної діяльності";

Кт 977 "Інші витрати звичайної діяльності".

При перевірці суб'єктів підприємницької діяльності необхідно відрізняти ці засоби від засобів, переданих у вигляді інвестицій, тому що інвестиція в обов'язковому порядку передбачає обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою, тобто тут має місце відповідна компенсація.

2. Сума безнадійної заборгованості, відшкодована кредитору позичальником після її списання, вказана у рядку 4.2 додатка „Г" до Декларації, відноситься на збитки:

Дт 311 " Поточні рахунки в національній валюті";

Кт 793 "Результат від іншої звичайної діяльності".

ПДВ від цих сум, якщо заборгованість пов'язана з розрахунками з покупцями, нараховується у вигляді такої кореспонденції рахунків:

Дт 793 "Результат від іншої звичайної діяльності";

Кт 64 "Розрахунки за податками і платежами".

При цьому необхідно пам'ятати, що рядок 4.2 заповнюють тільки не банківські установи, оскільки для банків передбачена спеціальна форма Декларації.

3. Сума заборгованості платника податків, що залишилася нестягнутою після закінчення терміну позовної давності та вказана у рядку 4.3 додатка "Г" до Декларації (крім кредиторської заборгованості за кредитними угодами, що показуються в додатку "Д" до Декларації), повинна відповідати доходу від списання простроченої кредиторської заборгованості, що відображається в кореспонденції рахунків:

Дт 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками";

Дт 37 "Розрахунки з іншими дебіторами";

Кт 791 "Результат основної діяльності".

4. Кредит або депозит, наданий платнику податків без установлення термінів повернення, показується у рядку 4.4 додатка „Г".

Вартість матеріальних цінностей, передбачених платником податків відповідно до договорів збереження і використання ним у виробничому (господарському) обороті, відображається та перевіряється у рядку 4.7 додатка „Г" до Декларації.

У Порядку заповнення Декларації про прибуток підприємства підкреслюється, на яку вартість цих матеріальних цінностей збільшує свої валові доходи платник податків, що одержав такі матеріальні цінності відповідно до договору збереження і використав їх у своєму виробничому або господарському обороті.

Перевірка доходів врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості. Безнадійна заборгованість – це заборгованість, що відповідає будь-якій з приведених нижче ознак:

– заборгованість із зобов'язань, за якими минув термін позовної давності;

– заборгованість, що виявилася непогашеною внаслідок недостатності майна фізичної або юридичної особи, оголошеної банкрутом або ліквідованої юридичної особи;

– заборгованість, що виявилася непогашеною внаслідок недостатності засобів, отриманих від продажу на відкритих аукціонах майна позичальника, переданого в заставу як забезпечення зазначеної заборгованості. Це положення діє за умов, що інші юридичні дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника не призвели до повного покриття заборгованості;

– заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

– прострочена заборгованість мертвих фізичних осіб, а також визнаних у судовому порядку безвісти відсутніми, мертвими або недієздатними, а також фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

При перевірці цих доходів необхідно проаналізувати додаток „Д" Декларації, де вказані доходи від врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості.

Сума безнадійної заборгованості за кредитними угодами, з яких *минув термін позовної давності*, перевіряється в рядку 5.1 додатка „Д" до Декларації;

Відповідно до діючого законодавства платник податку (кредитор) – продавець товарів (робіт, послуг), у тому числі банки і небанківські фінансові установи, має право зменшити суму валового доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) у випадку, якщо покупець таких товарів (робіт, послуг) затримує без узгодження із платником податку оплату їх вартості. Зазначене зменшення здійснюється у випадку, якщо платник податків звернувся з заявою до суду (арбітражного суду) про стягнення заборгованості з такого покупця або про визнання покупця банкрутом, а також у випадках, якщо за уявленням продавця нотаріус учинив виконавчий напис про стягнення з покупця боргу або закладеного майна.

Якщо суд визнав боржника банкрутом, валові доходи підприємства-кредитора так і залишаються зменшеними, а банки і небанківські установи відшкодовують безнадійну заборгованість за рахунок свого страхового резерву.

Засоби, отримані кредитором унаслідок завершення ліквідаційної процедури і реалізації майна позичальника, включаються до складу валових доходів кредитора в податковому періоді їх надходження. Ці засоби перевіряються в рядку 5.12 додатка „Д" до Декларації як суми, що надійшли в рахунок погашення заборгованості внаслідок завершення ліквідаційної процедури і реалізації майна позичальника, попередньо відшкодованої кредитором за рахунок страхового резерву або виключеного з валового доходу.

Якщо кредитор не звернувся в суд, то він зможе відшкодувати безнадійну заборгованість тільки після закінчення терміну позовної давності (три роки) шляхом включення до складу валових витрат.

Заборгованість, забезпечена заставою, погашається в порядку, передбаченому нормами Закону України „Про заставу".

Заставник і заставоутримувач можуть передбачати умовами договору, що об'єкт застави з метою погашення боргових зобов'язань підлягає продажу на аукціоні (публічних торгах), і домовитися про порядок відшкодування тієї частини заборгованості, що виявилася непогашеною внаслідок недостатності засобів, отриманих від реалізації майна позичальника. У договорі можна також зазначити, хто із сторін одержує суму перевищення фактичної ціни реалізації об'єкта застави на аукціоні понад суму кредиту з нарахованими відсотками. Якщо цю суму одержує заставник, він показує її в рядку 2.11 додатка „Б" до Декларації про прибуток підприємства.

Безнадійна заборгованість, що виникнула внаслідок нездатності дебітора погасити заборгованість у *зв'язку з дією обставин непереборної сили* або стихійного лиха (форс-мажору), відшкодовується за рахунок страхового резерву кредитора за наявності будь-якого з нижче зазначених документів:

– підтвердження Торгово-промислової палати України про настання обставин непереборної сили або стихійного лиха на території України;

– підтвердження уповноважених органів іншої держави, легалізованих консульськими заснуваннями України, у випадку настання обставин непереборної сили або стихійного лиха на території такої держави;

– рішення Президента України про введення надзвичайної екологічної ситуації в окремих місцевостях України, затверджене Верховної Радою України, або рішення Кабінету Міністрів України про визнання окремих місцевостей України постраждалими від повені, посухи, пожежі та інших видів стихійного лиха.

При цьому валовий дохід дебітора не збільшується на суму заборгованості, що виникла внаслідок його нездатності погасити таку заборгованість у зв'язку з дією обставин непереборної сили або стихійного лиха (форс-мажору), протягом усього терміну дії таких форс-мажорних обставин. Оскільки ця заборгованість є безнадійної, то кредитор списує її суму на валові витрати.

Якщо за висновком відповідного уповноваженого органу форс-мажорні обставини носять тимчасовий характер і не впливають на платоспроможність дебітора, кредитор зобов'язаний протягом 30 календарних днів після закінчення дії таких непередбачених обставин виставити претензію дебітору щодо сплати такої заборгованості. У випадку, якщо дебітор не погасив зазначену заборгованість або кредитор не звернувся з позовом у суд (арбітражний суд) щодо стягнення такої заборгованості протягом встановленого терміну, то валові доходи кредитора і дебітора збільшуються на суму зазначеної заборгованості.

У рядку 5.6 додатка „Д" до Декларації збільшує свої доходи дебітор, а у рядку 5.7 додатка „Д" – кредитор.

Прострочена заборгованість, що відповідає п'ятій ознаці, контролюється в рядку 5.10 додатка „Д" до Декларації про прибуток підприємства.

Законодавством передбачені й інші випадки повернення безнадійної заборгованості. Так, у рядку 5.11 додатка „Д" до Декларації відображається сума заборгованості, повернутої юридичними і фізичними особами, визнаними винними у заподіянні шкоди, у погашення за фізичну особу-боржника, що раніше була віднесена кредитором до складу валових витрат або відшкодована за рахунок страхового резерву. Це може бути у випадках відшкодування шкоди, заподіяної робітнику каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я, пов'язаним із виконанням ним своїх трудових обов'язків.

У рядку 5.9 додатка „Д" до Декларації перевіряють доходи у вигляді вартості товарів (робіт, послуг), що були раніше виключені з валового доходу у зв'язку з затримкою оплати їх вартості у випадку задоволення судом (арбітражним судом) позову платника, при надходженні засобів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податків в оплату товарів (робіт, послуг).

У випадку невиконання рішень суду (арбітражного суду) щодо сплати боргу за виконавчими документами покупцем (замовником) протягом місяця платник податків (кредитор) звертається із заявою про визнання такого покупця банкрутом. Заборгованість, що вияви-

лася непогашеною внаслідок недостатньої вартості майна юридичної особи, оголошеного банкрутом у встановленому порядку, вважається безнадійною в частині, що не була віднесена до валових витрат, і перевіряється у платника податку рядок 17 Декларації.

У випадку звернення кредитора до суду із заявою про стягнення заборгованості, він у цей період зменшує свої валові доходи на суму такої заборгованості. При цьому можуть бути такі випадки:

– якщо суд визнав договір цілком або частково недійсним із вини кредитора, то кредитор зобов'язаний збільшити валовий дохід відповідного податкового періоду на вартість відвантажених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) або її частину, не визнану судом (арбітражним судом). Цю суму кредитор показує в рядку 5.3 додатка „Д" до Декларації. Якщо договір визнаний у судовому порядку частково недійсним із вини кредитора, він зобов'язаний збільшити свій валовий дохід відповідного податкового періоду на частину вартості відвантажених товарів (виконаних робіт, наданих послуг), невизнаних судом, і нарахувати пеню виходячи з чинної на момент такого збільшення дисконтної ставки Національного банку України, збільшеної в 1,2 раза. Зазначена пеня розраховується за термін із першого дня податкового періоду, що слідує за періодом, протягом якого відбулося зменшення валового доходу, до останнього дня податкового періоду, на який припадає збільшення валового доходу (рядок 1.6 додатка „А" до Декларації);

– якщо дебітор не погоджується з рішенням суду і подає позов у вищу арбітражну інстанцію і суд відміняє рішення про визнання договорів недійсними з вини дебітора, за умови, що таке рішення не було оскаржено кредитором у терміни, передбачені законодавством. Валовий дохід на суму заборгованості контролюється в податковому періоді, протягом якого минув термін подачі скарги. Така сума зазначається у рядку 5.4 додатка „Д" до Декларації. Якщо кредитор оскаржив рішення вищої арбітражної інстанції і подав позов у встановлені законодавством терміни, то збільшення валового доходу не відбувається до моменту прийняття остаточного рішення відповідним судовим органом;

– якщо договір визнаний недійсним у судовому порядку з вини обох сторін, то *дебітор* відображає суму заборгованості за договорами або їх частинами, визнаними у судовому порядку недійсними з вини обох сторін, у рядку 5.6 додатка „Д" до Декларації. Валові доходи дебітора збільшуються на зазначену суму в тому податковому періоді, на який припадає рішення суду. *Кредитор,* у випадку незадоволення судом позову платника податків з його вини, відображає у рядку 1.6 додатка „А" до Декларації вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, не оплачених покупцем (замовником), що були виключені із валового доходу в попередніх податкових періодах (рядок 10.1 додатка „Е"). Він також відображає суму нарахованої пені, що нараховується виходячи зі збільшеної в 1,2 раза чинної на момент такого збільшення дисконтної ставки Національного банку України. Зазначена пеня розраховується за термін із першого дня податкового періоду, що настає за періодом, протягом якого відбулося зменшення валового доходу, до останнього дня податкового періоду, на який припадає збільшення валового доходу.

Платник податків повідомляє в порядку, встановленому центральним податковим органом, державний податковий орган про зменшення валового доходу з операцій, пов'язаних із продажем товарів (виконанням робіт, наданням послуг). Прострочена заборгованість за договорами або їх частинами, визнаними у судовому порядку недійсними з вини кредитора або з вини обох сторін, погашається за рахунок повернення дебітором суми кредиторської заборгованості, а у випадку її неповернення протягом 30 календарних днів – із прибутку, що залишається в розпорядженні кредитора після оподаткування.

У рядку 5.8 додатка „Д" до Декларації контролюється сума безнадійної заборгованості, що виникла у кредитора у зв'язку з невиконанням договірних зобов'язань підприємствами, організаціями і установами, на майно яких, відповідно до чинного законодавства України, не може бути направлене стягнення. У такому випадку заборгованість відшкодовується за рахунок страхового резерву кредитора, якщо протягом 30 календарних днів із моменту виник-

нення прострочення зазначена заборгованість не була відшкодована засобами Державного бюджету України або відповідних місцевих бюджетів або компенсована будь-яким іншим засобом.

Якщо суб'єкт підприємницької діяльності оформив отриманий товарний кредит векселем і такий вексель був опротестований останнім векселетримачем, то валовий дохід векселедавця збільшується у податковому періоді на суму опротестованого в неплатежі векселя. Податковий період включає тридцятий календарний день із моменту опротестування векселя. Вексель вважається опротестованим, якщо векселетримач через нотаріальну контору підтвердив своє право на суму, зазначену у векселі. Ця сума контролюється в рядку 5.2 додатка „Д" до Декларації.

Перевірка відображення інших видів доходів, що входять до складу об'єкта оподаткування (додаток „Е" до Декларації). До складу інших видів доходів належать:

– сума державного збору, попередньо сплаченого позивачем, що повертається на його користь за рішенням суду;

– сума штрафів і неустойки або пені, отриманих за рішенням сторін договору або відповідних державних органів стягнення, суду;

– сума отриманих платником податків-власником корпоративних прав засобів або майна, вартість яких перевищує балансову вартість таких корпоративних прав у випадку повної ліквідації підприємства;

– доходи у вигляді засобів або майна, вартість яких перевищує балансову вартість матеріальних цінностей і суму засобів, що були передані платником податків;

– сума страхового відшкодування, отримана платником-страхувальником за понесені застраховані збитки;

– доходи, не враховані у складі валового доходу періодів, що передують звітному, і виявлені у звітному періоді;

– сума страхового резерву небанківської фінансової установи;

– сума відсотків (комісійних), отриманих платником податків при здійсненні кредитно-депозитних операцій;

– доходи інноваційних центрів, внесених у державний реєстр, отримані від продажу інноваційного продукту;

– доходи платника податків, що здійснює гральний бізнес.

У рядку 8.1 додатка „Е" до Декларації перевіряється сума державного збору, попередньо сплаченого позивачем, що повертається на його користь за рішенням суду (арбітражного суду).

У рядку 8.2 додатка „Е" до Декларації перевіряється сума штрафів і (або) неустойки або пені, отриманих за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів стягнення, суду, арбітражного або третейського суду.

Ці доходи контролюються в такій кореспонденції рахунків:

Дт 311 „Поточні рахунки в національній валюті";

Дт 312 „Поточні рахунки в іноземній валюті";

Дт 30 „Каса";

Кт 715 „Одержані штрафи, пені, неустойки".

Податковий інспектор повинен звернути увагу на те, що суми, сплачені за вищевказаними штрафами і/або неустойками або пенею, не включаються до складу валових витрат підприємства.

У рядку 8.3 додатка „Е" до Декларації контролюється сума отриманих платником податків-власником корпоративних прав засобів або майна, вартість яких перевищує балансову вартість таких корпоративних прав у випадку повної ліквідації підприємства.

Якщо сума засобів або вартість майна менша номінальної вартості корпоративних прав, то сума збитків вноситься до складу валових витрат платника податків у податковий період одержання такої компенсації, але не раніше періоду повної ліквідації підприємства-емітента, і відображається в рядку 31.1 додатка „К" до Декларації.

У рядку 8.4 додатка „Е" до Декларації контролюються доходи у вигляді засобів або майна, вартість яких перевищує балансову вартість матеріальних цінностей і суму засобів, що були передані платником податків-учасником спільної діяльності для ведення такої діяльності при повному її завершенні.

Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податків, уповноваженим на те, іншими сторонами відповідно до умов договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податків.

Якщо сума засобів або вартість майна, отримана учасником спільної діяльності без створення юридичної особи при її завершенні, менша балансової вартості матеріальних цінностей і суми засобів, переданих для здійснення спільної діяльності, то сума збитків включається до складу валових витрат платника податків і контролюється в рядку 31.2 додатка „К" до Декларації.

Платник податків веде податковий облік і складає звітність про результати спільної діяльності в порядку, встановленому центральним податковим органом.

Відповідно до Законів України про прибуток, „Про державну податкову службу в Україні" Державною податковою адміністрацією України розроблений Порядок ведення податкового обліку й складання податкової звітності результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 16 січня 1998 року № 24. Правові відносини ведення спільної діяльності без створення юридичної особи регулює Цивільний кодекс України (глава 39, статті 430–434).

У рядку 8.5 додатка "Е" до Декларації відображається сума страхового відшкодування, отримана платником-страхувальником за понесені застраховані збитки. При цьому до валових витрат платника-страховика відносять витрати зі страхування ризиків: загибелі врожаю; транспортування продукції платника податків; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що знаходяться у складі основних фондів платника податків; екологічної і ядерної шкоди, що може бути заподіяна платником податків іншим особам; майна платника податків; кредитних та інших комерційних ризиків платника податків, за винятком страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних із діяльністю фізичних осіб, що складаються в трудових відносинах із платником

податків, обов'язковість яких не передбачена законодавством, або будь-які витрати зі страхування сторонніх фізичних або юридичних осіб, що перевіряються у рядку 18 додатка „Ж" до Декларації.

Доходи, не враховані у складі валового доходу періодів, що передують звітному, і виявлені в звітному періоді, включаються у валовий дохід і перевіряються в рядку 8.6 додатка „Е" до Декларації.

У даному випадку на підприємстві повинна бути складена така кореспонденція рахунків:

Дт 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками";

Дт 377 "Розрахунки з різними дебіторами";

Дт 371 "Розрахунки за виданими авансами";

Кт 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

Якщо виявлені валові витрати не враховані в складі витрат попереднього року, то ці суми враховуються у рядку 23 Декларації і складається наступна кореспонденція рахунків:

Дт 949 "Інші витрати операційної діяльності";

Кт 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками".

При цьому інспектору необхідно звернути увагу на те, що у випадку приховування або заниження сум податку платник податків сплачує суму донарахованого податковим органом податку, штрафу у розмірі 30 відсотків від суми донарахованого податку (недоїмки) і пені, обчисленої виходячи з 120 відсотків дисконтної ставки Національного банку України, що діяла на момент сплати, та нарахованої на повну суму недоїмки (без урахування штрафів) за весь її термін.

Не застосовуються штрафні санкції, передбачені цим пунктом до платників податків, які до початку перевірки податковим органом виявили факт заниження прибутку, який підлягає оподаткуванню, письмово повідомили про це податковий орган та сплатили суму недоїмки, а також пеню, обчислену виходячи з 120 відсотків дисконтної ставки Національного банку України, що діяла на момент сплати та нараховану на повну суму недоїмки за весь її термін.

У рядку 8.7 додатка до Декларації контролюється зайва сума страхового резерву небанківської фінансової установи у випадку, якщо у звітному податкового періоді має місце зменшення сукупного

розміру нестандартних або безнадійних кредитів. Причиною цього може бути перехід нестандартних кредитів, у стандартну категорію та зменшення сум боргових вимог, використаних як база для визначення обмежень страхового резерву.

У рядку 8.8 додатка до Декларації контролюється сума відсотків (комісійних), отриманих платником податків при здійсненні кредитно-депозитних операцій. Під відсотками розуміють дохід, що сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора у вигляді плати за використання притягнутих на певний строк засобів або майна. У відсотки включається платіж за використання засобів, притягнутих у депозит. Датою збільшення валових доходів кредитора від здійснення кредитно-депозитних операцій є дата нарахування відсотків (комісійних) у терміни, визначені кредитним (депозитним) договором. Тобто підприємство, що внесло засоби на депозит, показує у рядку 8.8 додатка „Е" до Декларації суму відсотків (комісійних), нарахованих, але ще, можливо, не сплачених. У випадку, якщо дебітор затримує сплату відсотків, кредитор має право застосувати механізм врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості. Такий платник податків зменшує свій валовий дохід на суму заборгованості та показує це в рядку 10.1 додатка „Є" до Декларації.

Якщо ж суд (арбітражний суд) не задовольнив позов, платник податків збільшує свої валові доходи на суму позову і разом із пенею показує це в рядку 8.9 додатка „Е" до Декларації.

Якщо сума отриманих від боржника (дебітора) відсотків (комісійних) перевищує їх нараховану суму (дострокове погашення зобов'язань зі сплати відсотків, комісійних), валові доходи кредитора збільшуються на суму фактично отриманих протягом податкового періоду відсотків (комісійних). Ці суми вказують у рядку 8.10 додатка „Е" до Декларації.

У рядку 8.11 додатка „Е" до Декларації відбиваються доходи інноваційних центрів, внесених у державний реєстр, отримані від продажу інноваційного продукту. Витрати, пов'язані з цією діяльністю, а також амортизаційні нарахування з основних фондів і нематеріальних активів, пов'язані зі створенням і продажем інноваційного

продукту, контролюються відповідно в рядку 31.4 додатка „К" та рядку 35.1 додатка „Н" до Декларації.

У рядку 8.12 додатка „Е" Декларації подаються доходи платника податків, що здійснює гральний бізнес із застосуванням автоматичних гральних автоматів, що не контролюються уповноваженою на те фізичною особою. При цьому позитивна вартісна різниця між залишком жетонів, інших замінників гривні на початок та кінець робочого дня оподатковується податком за ставкою 30 відсотків, а на негативне значення такої різниці попередніх робочих днів не береться до уваги.

У рядку 8.13 додатка „Е" до Декларації контролюються інші доходи, що не були враховані в додатках „А", „Б", „У", „Г", „Д" (вимоги пункту 3.8.12 Порядку складання Декларації про прибуток підприємства).

Загальна сума додатка „Е" до Декларації (сума рядків із 8.1 по 8.13) повинна стояти у рядку 8 Декларації.

Перевірка доходів, що за своїм змістом підлягають виключенню зі складу валових доходів із метою оподаткування. Ці доходи контролюються в рядку 10 Декларації і заповнюються на підставі додатка „Є" до Декларації.

У рядку 10.1 додатка „Є" до Декларації повинно бути відображено зменшення суми валового доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) якщо покупець таких товарів (робіт, послуг) затримує без узгодження з платником податків оплату їх вартості. Зазначене зменшення здійснюється у випадку, якщо платник податків звернувся із заявою до суду (арбітражного суду) про стягнення заборгованості з такого покупця або про визнання покупця банкрутом, а також у випадках, коли на думку продавця, нотаріус учинив виконавчий напис про стягнення боргу з покупця або стягнення закладеного майна.

При перевірці необхідно керуватися Порядком повідомлення про зменшення валового доходу за операціями, пов'язаними з реалізацією товарів (виконанням робіт, наданням послуг), встановленим Державною податковою адміністрацією України. Відповідно до його

вимог підприємство зобов'язане скласти повідомлення про зменшення валового доходу в установленій формі, приведеній в Порядку.

У рядку 10.2 додатка „К" до Декларації контролюється сума несплачених відсотків (комісійних) у випадку звернення платника-кредитора із заявою до суду (арбітражного суду) про стягнення заборгованості з такого дебітора або про визнання його банкрутом, а також, якщо, на думку кредитора, нотаріус вчинив виконавчий напис про стягнення боргу з дебітора або стягнення закладеного майна. Податковому інспектору необхідно звернути увагу на те, що підприємство й в цьому випадку повинно надати в Державну податкову адміністрацію повідомлення про зменшення валового доходу.

У рядку 10.4 додатка „Є" до Декларації вказуються суми доходів від продажу товарів (робіт, послуг) підприємствами, що засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів і майно яких є їх власністю (крім доходу, отриманого від грального бізнесу).

Витрати й амортизаційні відрахування, пов'язані з продажем товарів (робіт, послуг), зазначені підприємства відображають відповідно в рядках 33.4 додатка „Л" і 35.4 додатка „Н" до Декларації.

Дохід від продажу товарів (робіт, послуг) підприємствами, заснованими всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів, контролюється в рядку 36.6 додатка „О" до Декларації.

За цією пільгою доходи перевіряються в рядку 10.5 додатка "Є" до Декларації як доходи, що за своїм складом підлягають виключенню зі складу валових доходів з метою оподатковування.

Витрати і суми амортизаційних нарахувань, пов'язані з продажем на території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, контролюються відповідно у рядках 33.5 додатка „Л" та 35.3 додатка „Н" до Декларації.

Дохід від продажу зазначених товарів, що не підлягає оподатковуванню, відображається в рядку 36.5 додатка „О" до Декларації.

Підприємства, звільнені від оподатковування податком на прибуток, отриманий від продажу спеціальних продуктів дитячого

харчування, подають податковому органу звітність про таку діяльність у порядку, встановленому центральним податковим органом. Наказом Державної податкової адміністрації України від 15 липня 1997 р. № 237 (із змінами і доповненнями від 14 січня 1998 року № 19) затверджений Порядок заповнення податкового звіту про отриманий прибуток від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва.

У рядку 10.6 додатка „Є" до Декларації контролюється сума від перерахунку доходу за завершеними довгостроковими договорами (контрактами) у випадку завищення суми податкових зобов'язань у попередніх податкових періодах.

У випадку заниження сум податкових зобов'язань заповнюється рядок 1.4 додатка „А" до Декларації. Якщо за підсумками перерахунку виявляється, що платник податків завищив суму податкових зобов'язань, то відповідна сума перевищення показується в рядку 10.6 додатка „Б" до Декларації.

У рядку 10.7 додатка „Е" Декларації відбиваються суми доходів (крім пасивного прибутку), отриманих платниками-резидентами за межами митної території України за наявності міжнародного договору про усунення подвійного оподатковування, ратифікованого Верховної Радою України.

Керуючись статтею 19 Закону про усунення подвійного оподатковування, суми податку з прибутку, отриманого з іноземних джерел, сплачені суб'єктами підприємницької діяльності за кордоном, зараховуються при сплаті ними податку з прибутку в Україні. При цьому зарахуванню підлягає сума податку, розрахована за правилами, установленими Законом. Розмір зарахованих сум податку з прибутку з іноземних джерел протягом податкового періоду не може перевищувати суму податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податків протягом зазначеного періоду.

Зарахування сплачених за митним кордоном України сум податку з прибутку здійснюється за умови надання письмового підтвердження податкового органу іншої держави щодо факту сплати такого податку і за наявності міжнародного договору України про

усунення подвійного оподатковування доходів, ратифікованого Верховною Радою України.

Розрахунок прибутку, отриманого резидентом за межами митної території України, що оподатковується податком за загальною ставкою 30 %, вказується в рядку 36.4 додатка "О" до Декларації. Він розраховується як різниця між доходами (крім пасивного прибутку), отриманими за межами митної території України (рядок 10.7 додатка „Є" до Декларації), і витратами, пов'язаними з діяльністю за межами митної території України, мінус амортизаційні відрахування з основних фондів і нематеріальних активів, пов'язані із цією діяльністю. Витрати і суми нарахованих амортизаційних нарахувань, пов'язані з такою діяльністю, відображаються платником податків відповідно в рядках 33.6 додатка „Л" і 35.5 додатка „Н" до Декларації.

Сума податку з прибутку, визначена відповідно до законодавства України, зазначається в рядку 41.3 додатка „П" до Декларації. Якщо сума податку, сплаченого за межею, менша визначеного розміру заліку, то заліковується сума податку, фактично сплаченого за межею, і зазначена сума відображається в рядку 42.5 додатка „П" до Декларації. У випадку, коли сума податку, сплачена за межою, перевищує визначений граничний розмір заліку, зазначене перевищення не зменшує податкового зобов'язання платника.

У рядку 10.8 додатка "Є" до Декларації підприємство повинно відобразити інші суми надходжень (доходів), не враховані в цьому додатку Декларації і прямо визначені нормами Закону „Про прибуток", що підлягають виключенню зі складу валового доходу з метою оподатковування.

Питання для самоперевірки

1. Хто є платником податку на прибуток відповідно до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств"?

2. Як визначається оподатковуваний прибуток?

3. Які існують розміри ставки податку на прибуток залежно від виду прибутку суб'єкта підприємницької діяльності?

4. Як визначається обсяг валових доходів?

5. Як проводиться перевірка правильності визначення дати збільшення валового доходу?

6. Як правильно визначається сума валового доходу від продажу товарів (робіт, послуг)?

7. Які особливості перевірки валових доходів підприємств від виконання довгострокових договорів (контрактів)?

8. Яка існує методика перевірки правильності визначення валових доходів за операціями з пов'язаними особами.

9. Яка існує методика перевірки валових доходів від врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості.

10. Яка існує методика перевірки інших валових доходів, що входять до складу об'єкта оподаткування?

11. Як проводиться перевірка доходів, що за своїм змістом підлягають виключенню зі складу валових доходів з метою оподаткування.

Література

1. Марсель Сніппе, Роберт Камерлінг. Податковий аудит в Україні. – К. – 78 с.

2. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації). – К.: Реджурнал "Вісник податкової служби України", 2002. – С. 432.

Додаткові джерела

1. Азаров М.Я., Кольга В.Д., Онищенко В.А. Все про податки. – К.: Експорт-Про, 2000. – 489 с.

2. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. – 2-е вид. – К.: Вища школа, 1999. – 547 с.

3. Бондаренко М.О., Ляшенко Ю.І., Савченко Л.А., Саєнко В.В., Самілик Г.М., Цимбалюк А.В. Словник-довідник для працівників державної податкової служби. – К.: ДІЯ, 2001. – 344 с.

4. Буряковський В.В. та інші. Податки: Навчальний посібник. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – 611 с.

5. Василик О.Д. Державні фінанси України: Навчальний посібник. – К.: Вища школа, 1997.

6. Данілов О.Д., Флісак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навчальний посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 560 с.

7. Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2000. – 639 с.

8. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. – К.: Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

9. Коровкин В.В., Кузнецова Г.В., Подготовка к налоговой проверке. – М.: „ПРИОР", 1995. – 144 с.

10. Малышкин А.И. Налоговый учёт. Ситуации и решения. – К.: Лібра, 1999. – 224 с.

11. Мельник П.В., Данілов О.Д. Податкова система України. Практикум: Навчальний посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 256 с.

12. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 362 с.

13. Методика налоговых проверок – М.: Издательство „ПРИОР", 2001. – 288 с.

14. Мурашко В.М., Сторожук Т.М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навчальний посібник / За заг. ред. П.В. Мельника. – Ірпінь.: Академія ДПС України, 2001. – 311 с.

15. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланки, 2002. – 260 с.

16. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник. – К.: Знання-Пресс, 2002. – 253 с.

17. Фоменко Е.А. К нам пришел налоговый инспектор: Взаимосвязь налогового и бухгалтерского учета. Проверка соблюдения налогового законодательства. – Одесса: Принт-Мастер, 1998. – 494 с.

18. Фоменко Е.А. НДС: начисление, возмещение, методика, проверки: Методическое пособие. – Одесса: ОКФА, 1998. – 226 с.

ПОДАТКОВИЙ АУДИТ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Відповідальний за випуск *Л.М. Касьяненко*
Редактори *Н.П. Левченко, І.В. Селіна*
Технічний редактор *Д.Ф. Салахова*
Коректори *І.Є. Бойко, Н.І. Грицюк*

Підготовлено до друку Видавничим центром Академії ДПС України 08201, вул. К. Маркса, 31, м. Ірпінь, Київської області, Україна

Здано до друку 9.04.03. Формат 84x108$^{1}/_{32}$.
Папір офсетний № 1. Гарнітура "Times New". Друк офсетний.
Ум.-друк. арк. 19.8. Друк. арк. 21.2. Наклад 3000 прим.

Податковий аудит: Навчальний посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003.

ISBN 966-8071-44-1

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції Серія ДК № 1093 від 23.10.2002 р.

Надруковано: ТОВ "Техніка". 04119 Київ, вул. Білоруська, 36-а. Свідоцтво № 54. Серія ДК. Від 17.04.2000 р.