

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

INTERNAL CONTROL OF TAX DIFFERENCES BY OPERATIONS WITH NON-CURRENT ASSETS

УДК 657.1

Шевчук С.В.

к.е.н., доцент кафедри обліку та економічного аналізу
Національний університет кораблебудування

Осіпова С.Г.

студентка
Національний університет кораблебудування

У статті обґрунтовано необхідність застосування процедур внутрішнього контролю під час обчислення податку на прибуток. Розглянуто джерела інформації, об'єкти та процедури внутрішнього контролю операцій відображення податкових різниць за необоротними активами. Розкрито особливості перевірки окремих операцій з необоротними активами.

Ключові слова: необоротні активи, податкові різниці, внутрішній контроль, податок на прибуток.

В статті обоснована необхідність застосування процедур внутрішнього контролю при вирахуванні податку на прибуток. Розглянуто джерела інформації, об'єкти та процедури внутрішнього контролю операцій

отображения налоговых разниц по необоротным активам. Раскрыты особенности проверки отдельных операций с необоротными активами.

Ключевые слова: необоротные активы, налоговые разницы, внутренний контроль, налог на прибыль.

The necessity of applying internal control procedures in the calculation of profit tax is substantiated in the article. Sources of information, objects and procedures for internal control of tax differences that arise from transactions with non-current assets were considered. The specifics of checking transactions with non-current assets are disclosed.

Key words: non-current assets, tax differences, internal control, profit tax.

Постановка проблеми. В Україні податок на прибуток виступає важливим джерелом поповнення дохідної частини бюджету. Це обумовлює підвищену увагу контролюючих органів до процесу формування та сплати цього податку суб'єктами господарювання. Загроза фінансових санкцій, які передбачені за порушення порядку обчислення та сплати податку на прибуток, вимагають від підприємств пошуку раціональних шляхів організації внутрішньогосподарського контролю розрахунків з податку на прибуток. Податковим кодексом України (далі – ПКУ) передбачено модель обчислення об'єкта оподаткування податком на прибуток, яка передбачає коригування фінансового результату на суму різниць. Важливою складовою таких різниць є різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання сутності контролю як системи та процесу досліджувалися такими авторами як, зокрема, І.К. Дрозд [1], Є.В. Калюга [2], М.Д. Корінько [3], В.П. Пантелеєв [4]. Особливості облікового відображення інформації про податкові різниці висвітлювали у своїх працях Т.І. Єсфименко, Л.Г. Ловінська [5], Н.О. Лоханова [5], Є.І. Свідерський, Д.Є. Свідерський [7], Г.А. Ямборко [8] та інші вчені. З огляду на здобутки попередників потребує розкриття методика внутрішнього контролю (далі – ВК) операцій, які приводять до виникнення податкових різниць, з точки зору забезпечення економічної безпеки підприємства.

Постановка завдання. З урахуванням вищевикладеного метою статті є обґрунтування прикладних положень організації та методики ВК операцій з необоротними активами в контексті обчислення податку на прибуток. В процесі дослідження вико-

ристовувалися абстрактно-логічний метод (формулювання висновків), методи аналізу, дедукції, порівняння.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Питання організації ВК на підприємстві є одним із засобів реалізації економічних інтересів власника капіталу підприємства. Влучно проблему організації внутрішньогосподарського контролю сформулювала В.Ф. Максимова, яка на перше місце в ринкових умовах висуває принципи економічної доцільності, які пов'язані «з вартістю використання конкретних засобів контролю і потенційними збитками в разі їх відсутності» [9, с. 175]. Саме уникнення штрафів, ризикованих операцій потребує проведення дій ВК щодо обчислення податку на прибуток (рис. 1).

Для вирішення окресленої проблеми перш за все необхідно визначити зміст самого поняття «методика» відносно функції контролю господарської діяльності. Розуміння методики контролю нерозривно пов'язане з тлумаченням особливостей поняття «метод» як сукупності дій, які спрямовані на пізнання та оцінку стану об'єкта контролю по відношенню до встановлених нормативів. Водночас метод та методика не є тотожними поняттями, оскільки «методика – це певний порядок застосування способів, прийомів, техніки, технології та процедур контролю» [10, с. 303].

Спираючись на наукові положення провідних учених і конкретну практику розробки методичних положень в галузі контролю, можемо зробити висновок, що методика контролю має таку структуру:

- 1) джерела інформації, які дають змогу повною мірою вивчити стан об'єктів контролю;
- 2) прийоми та процедури, які використовуються в процесі вивчення об'єктів контролю;

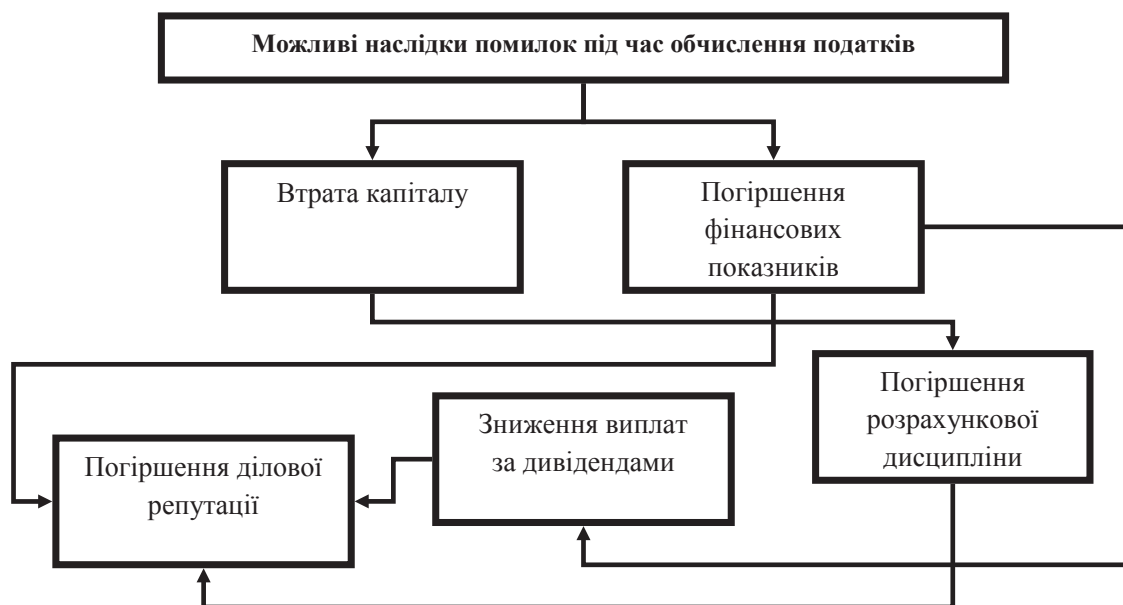


Рис. 1. Вплив помилок під час обчислення податку на прибуток на діяльність підприємства

3) послідовність виконання контрольних дій, яка базується на логіко-інформаційних зв'язках економічних показників під час формування результативної інформації;

4) порядок узагальнення результатів контролю та використання результативної інформації в процесі управління.

Перевірка законності та доцільності формування інформації щодо розрахунків з податку на прибуток вимагає порівняння фактичного стану об'єкта із законодавчо визначеним або очікуваним (запланованим) станом. Отже, джерела інформації, які використовуються в процесі внутрішнього контролю операцій з необоротними активами, за якими виникають різниці, відповідно до ПКУ, можна поділити на ті, які визначають порядок формування об'єкта, та ті, які свідчать про його фактичний стан (табл. 1).

На думку Т. Бутинець, одним із важливих критеріїв віднесення галузі дослідження до категорії «об'єкт» є наявність у неї саме ознак структури [11, с. 29]. Об'єкти ВК операцій з необоротними активами, за якими виникають різниці, можна структурувати за двома рівнями: різниці бухгалтерського обліку та різниці оподаткування. Подальша декомпозиція об'єкта ВК здійснюється за окремими операціями придбання, вибуття, нарахування амортизації, переоцінки необоротних активів (табл. 2).

Під час здійснення перевірки правильності обчислення різниць за операціями з необоротними активами необхідно звернути увагу на низку ключових моментів. Відповідно ПКУ до основних засобів належать матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вар-

Таблиця 1

Джерела інформації внутрішнього контролю операцій з необоротними активами, за якими виникають різниці

Група джерел інформації	Джерела інформації
<i>1) Визначають фактичний стан об'єкта контролю</i>	
первинні документи	Документи первинного обліку щодо операцій, за якими виникли податкові різниці.
облікові регістри	Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій; відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів; журнали 1, 2, 3, 4, 5, 5а, 6 тощо; аркуші-розшифровки різниць.
звітність	Податкова декларація з податку на прибуток та додатки до неї.
<i>2) Визначають порядок формування об'єкта контролю</i>	
законодавчо-нормативні документи	Податковий кодекс України, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» тощо.
внутрішні документи підприємства	Наказ про облікову політику підприємства тощо.

Об'єкти та контрольні дії операцій з необоротними активами, за якими виникають різниці

Система	Об'єкти ВК	Контрольні дії
Бухгалтерський облік	Операції придбання	Перевірка правильності формування первісної вартості.
	Нарахування амортизації	Перевірка правильності розрахунку амортизації.
	Переоцінка	Перевірка правильності обчислення дооцінки, уцінки, відновлення вигід та зменшення корисності.
	Операції вибуття	Перевірка правильності обчислення доходів та витрат.
Оподаткування	Операції придбання	Перевірка правильності визнання основних засобів, невиробничих основних засобів відповідно до критеріїв ПКУ.
	Операції, пов'язані з ремонтом	Перевірка правильності обчислення витрат за ремонтами невиробничих основних засобів.
	Операції вибуття	Перевірка правильності обчислення доходів та витрат відповідно до ПКУ.
	Нарахування амортизації	Перевірка правильності розрахунку амортизації відповідно до ПКУ.

тість яких перевищує 6 000 грн [12]. Такий вартісний критерій може не співпадати з вибраним для цілей фінансової звітності. Отже, частина основних засобів для цілей оподаткування буде розглядатися як малоцінні необоротні активи, амортизація за якими, визначена за правилами бухгалтерського обліку, не є різницею та потребує окремого обліку.

Також необхідно перевірити правильність відображення операцій з невиробничими основними засобами. Відповідно до ПКУ невиробничі основні засоби – це основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податків (діяльність, яка спрямована на отримання доходу) [12]. Витрати, пов'язані з ремонтом, модернізацією, поліпшенням, ліквідацією та продажом таких основних засобів, приводять до виникнення різниць.

Під час здійснення перевірки правильності формування первісної вартості основних засобів необхідно встановити обґрунтованість віднесення всіх витрат, визначення справедливої вартості. Під час дослідження операцій з нарахування амортизації необхідно звернути увагу на строки та методи, які використовувалися, правильність їх застосування, відповідність мінімально допустимим строкам, які встановлені ПКУ.

За наявності господарських операцій, які можуть привести до появи різниць під час визначення податку на прибуток, що пов'язані із застосуванням оцінювання за принципом «втягнутої руки», необхідно встановити правильність ідентифікації умов застосування методів трансфертних цін, їх відповідність характеру проведеної операції.

Важливою складовою ВК операцій, за якими виникають різниці щодо необоротних активів, є перевірка перехідних операцій. Під час зміни системи оподаткування платника податку зі спрощеної на звичайну необхідно виявити об'єкти та перевірити правильність обчислення різниць за ними. За такими необоротними активами необ-

хідно встановити правильність обчислення первісної вартості, розрахувати амортизаційні відрахування відповідно до ПКУ, встановити результати переоцінок.

Окремі об'єкти, що приводять до виникнення різниць, узагальнюються та порівнюються з показниками, які відображені в податковій декларації з податку на прибуток.

Виявлені в процесі ВК відхилення необхідно оцінити з позиції впливу на об'єкт оподаткування податку на прибуток (збільшують, зменшують, не змінюють), визначити оптимальний шлях їх усунення.

Висновки з проведеного дослідження. Процес ВК операцій з необоротними активами, які приводять до виникнення різниць під час обчислення податку на прибуток, спрямований на недопущення деструктивних явищ у фінансово-господарській діяльності підприємства, які можуть бути викликані штрафними санкціями як наслідок допущених помилок. Такий контроль повинен здійснюватися щодо перевірки відповідності фактичного стану об'єкта нормативним вимогам як у системі бухгалтерського обліку, так і щодо оподаткування.

У статті розкрито складові методики ВК операцій з необоротними активами, які приводять до появи різниць. Визначено джерела інформації, об'єкти, розкрито особливості перевірки окремих господарських операцій.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. Київ: Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.
2. Дрозд І.К. Система фінансово-економічного контролю в Україні: автореф. дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2006. 33 с.
3. Пантелєєв В.П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток: автореф. дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік,

аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2009. 40 с.

4. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: монографія. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. 429 с.

5. Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г., Ярошенко Ф.О. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінська, Ф.О. Ярошенко. Київ: НДФІ, 2004. 192 с.

6. Лоханова Н.О. Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств. URL: http://economics.kntu.kr.ua/data/2012_22_2.pdf#page=152.

7. Свідерський Є.І., Свідерський Д.Є. Організація обліку податку на прибуток за податковим кодексом у перехідний період. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 5. С. 15–21.

8. Ямборко Г.А. Проблеми взаємоузгодження бухгалтерського обліку і податкових розрахунків. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 5. С. 19–26.

9. Максимова В.Ф. Загальний підхід до організації системи внутрішньогосподарського контролю. Вісник ЖІТІ. 2004. № 21. С. 174–179.

10. Петренко Н.І., Бутинець Т.А. Методологія і методика в господарському контролі. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_3_1/35.pdf.

11. Бутинець Т.А. Об'єкти господарського контролю: проблеми визначення Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. 2010. Вип. 2. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/4.pdf.

12. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

REFERENCES:

1. Kaljuga E.V. (2002) Finansovo-gospodars'kij kontrol' u sistemi upravlinnja [Financial and economic control in the management system]. K.: El'ga, Nika-Centr. 360 p. (in Ukrainian).

2. Drozd I.K. (2006) Sistema finansovo-ekonomichnogo kontrolju v Ukraini [System of financial and economic control in Ukraine]: avtoref. dis. na zdobuttja nauk. stupenja d-ra. ekon. nauk: spec. 08.06.04 "Buhgalters'kij oblik, analiz ta audit". K. 33 p. (in Ukrainian).

3. Panteleev V.P. (2009) Konceptcija vnutrishn'ogospodars'kogo kontrolju dijial'nosti pidpriemstv: metodologija, organizacija, rozvitok [Concept of internal control of enterprises activity: methodology, organization,

development]: avtoref. dis. na zdobuttja nauk. stupenja d-ra. ekon. nauk: spec. 08.00.09 "Buhgalters'kij oblik, analiz ta audit" (za vidami ekonomichnoï dijial'nosti)"/ V.P. Panteleev. K. 40 p. (in Ukrainian).

4. Korin'ko M.D. (2007) Kontrol' ta analiz dijial'nosti sub'ektiv gospodarjuvannja v umovah її diversifikacii: teorija, metodologija, diversifikacija [Control and analysis of business entities in the conditions of its diversification: theory, methodology, diversification]: monografija / M.D. Korin'ko. K.: DP "In form.-analit. agentstvo". 429 p. (in Ukrainian).

5. Efimenko T.I. (2004) Podatok na pributok: koncepcija viznachennja ob'ekta opodatkuvannja [Profit tax: the concept of determining the object of taxation] / T.I. Efimenko, L.G. Lovins'ka, F.O. Jaroshenko; Nauk. doslid. finans. Institut. K.: NDFI. 192 p. (in Ukrainian).

6. Lohanova N.O. (2012) Problemi vidobrazhennja podatkovih riznic' v obliku i zvitnosti vitichiznjanih pidpriemstv [Problems of reflection of tax differences in accounting and reporting of domestic enterprises] // Rezhim dostupu: http://economics.kntu.kr.ua/data/2012_22_2.pdf#page=152 (in Ukrainian).

7. Sviders'kij Ye.I., Sviders'kij D.Ye. (2011) Organizacija obliku podatku na pributok za podatkovim kodeksom u perehidnij period [Organization of income tax accounting for the tax code in the transition period] // Buhgalters'kij oblik i audit. Vol. 5. pp. 15–21 (in Ukrainian).

8. Jamborko G.A. (2006) Problemi vzajmouzgodzhennja buhgalters'kogo obliku i podatkovih rozrahunkiv [Problems of mutual reconciliation of accounting and tax calculations] // Buhgalters'kij oblik i audit. Vol. 5, pp. 19–26 (in Ukrainian).

9. Maksimova V.F. (2004) Zagal'nij pidhid do organizacii sistemi vnutrishn'ogospodars'kogo kontrolju [General approach to organization of the system of internal control] // Visnik ZhITI. Vol. 21, pp. 174–179.

10. Petrenko N.I., Butinec' T.A. (2011) Metodologija i metodika v gospodars'komu kontroli [Methodology and methods in economic control] // Rezhim dostupu: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_3_1/35.pdf.

11. Butinec' T.A. (2010) Ob'ekti gospodars'kogo kontrolju: problemi viznachennja [Objects of economic control: problems of definition]// Mizhnarodnij zbirnik naukovih prac' "Problemi teorii ta metodologii buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu". Vol. 2. Rezhim dostupu: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/4.pdf.

12. Podatkovij kodeks Ukraini [Tax Code of Ukraine]. Rezhim dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Shevchuk S.V.Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Economic Analysis,
Admiral Makarov National University of Shipbuilding**Osipova S.H.**Student,
Admiral Makarov National University of Shipbuilding**INTERNAL CONTROL OF TAX DIFFERENCES BY OPERATIONS WITH NON-CURRENT ASSETS**

The correctness of the tax deduction is one of the priorities of the state financial control. Due to the complexity and instability of tax legislation, an improper organization of internal control by enterprises can lead to loss of assets, deterioration of financial performance, settlement discipline, and business reputation.

Model of calculation of profit tax in Ukraine provides for adjustments to the financial result in the number of tax differences. An important component of these differences is the differences that arise when calculating the depreciation of non-current assets.

The method of internal control of tax differences in transactions with non-current assets should determine: sources of information; receptions and procedures; the sequence of execution of control actions; the generalization of the results of control and the use of effective information in the management process.

The verification of the correctness of the calculation of tax differences in transactions with non-current assets should concern the following aspects: compliance with the criteria for recognition of fixed assets for tax purposes; recognition of non-productive assets and income and expenses for operations with such assets; formation of the initial value; definition of depreciation deductions; income and expenditure on the principle of an outstretched arm; incomes and expenses for transients.

The tax differences identified are compared with similar figures in tax reporting. Deviations are documented, their impact on the object of taxation is assessed, ways of reducing penalties are determined.

The process of internal control over operations with non-current assets that lead to differences in the calculation of profit tax, aimed at preventing destructive phenomena in the financial and economic activities of enterprises that may be caused by penalties as a result of the mistakes made. Such a control should be carried out in the direction of checking the compliance of the actual state of the object with the regulatory requirements both in the accounting system and taxation.