

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА  
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

---

БЮДЖЕТНА І ПОДАТКОВА СИСТЕМИ  
МЕТОДОЛОГІЯ • ОРГАНІЗАЦІЯ • НАВЧАННЯ

---

Головний редактор серії Т. І. ЄФІМЕНКО

# АУДИТ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*За загальною редакцією  
О. А. Петрик*

*Рекомендовано  
Міністерством освіти і науки,  
молоді та спорту України*

Київ • 2012

УДК 657.6:336.221](075.8)

ББК 65.053я73

А93

*Редакційна колегія серії:*

Т. І. Єфіменко (голова),

А. Ф. Павленко (співголова), Л. Г. Ловінська (заступник голови),

С. С. Гасанов, А. М. Соколовська, В. І. Єфіменко, Т. Є. Оболенська, В. М. Федосов

*Автори:*

О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько, В. О. Шевчук, В. О. Зотов,

Д. Є. Свідерський, В. В. Рядська, Н. С. Шалімова

Передмова чл.-кор. НАН України, д-ра екон. наук, проф. Т. І. Єфіменко

*Рецензенти:*

*В. П. Бондар* – доктор економічних наук, професор, академік Академії економічних наук України;

*Л. В. Нападівська* – доктор економічних наук, професор;

*Л. В. Рубаненко* – керівник групи експертів ВГО “Спілка податкових консультантів України”, Голова ради корпорації “Консалтингова група “Рубаненко і партнери”

*Рекомендовано до друку Вченою радою*

*Державної навчально-наукової установи “Академія фінансового управління”  
(протокол № 9 від 27–28 листопада 2012 р.)*

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України*

*як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів*

*(лист № 1/11-9728 від 18 жовтня 2011 р.)*

ISBN 978-966-2380-45-3

© Автори, 2012

© ДНУ “Академія фінансового управління”, 2012

<b>Передмова</b> .....	5
<b>Вступ</b> .....	7
<b>Розділ 1. СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ЗГІДНО З НОРМАМИ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ</b>	
1.1. Сутність аудиту оподаткування підприємств, його види, мета та завдання .....	9
1.2. Організація аудиту оподаткування .....	14
1.3. Планування та етапи аудиту оподаткування .....	20
1.4. Узагальнення результатів аудиту оподаткування та складання звіту аудитором .....	28
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	32
<i>Рекомендовані та використані джерела до розділу 1</i> .....	32
<b>Розділ 2. МЕТОДИКА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ</b>	
2.1. Загальні підходи до організації та методики виконання процедур аудиторської перевірки податку на прибуток .....	34
2.2. Програма і процедури аудиторської перевірки доходів, які враховуються при обчисленні податку на прибуток .....	51
2.3. Програма і процедури аудиторської перевірки витрат, які враховуються при обчисленні податку на прибуток .....	96
2.4. Заключні процедури аудиту податку на прибуток .....	145
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	149
<i>Рекомендовані та використані джерела до розділу 2</i> .....	151
<b>Розділ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ</b>	
3.1. Загальні підходи до організації та методики виконання процедур аудиторської перевірки податку на додану вартість .....	153
3.2. Програма і процедури аудиторської перевірки податку на додану вартість .....	158
3.3. Специфічні аспекти аудиту податку на додану вартість .....	173
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	187
<i>Рекомендовані та використані джерела до розділу 3</i> .....	188

**Розділ 4. МЕТОДИКА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

4.1. Загальні підходи до організації та методики виконання процедур аудиторської перевірки податку на доходи фізичних осіб .....	189
4.2. Програма і процедури аудиторської перевірки податку на доходи фізичних осіб .....	195
4.3. Специфічні аспекти аудиту податку на доходи фізичних осіб та документування результатів роботи аудитора .....	196
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	211
<i>Рекомендовані та використані джерела до розділу 4</i> .....	211

**Розділ 5. МЕТОДИКА АУДИТУ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ**

5.1. Загальні підходи до організації та методики виконання процедур аудиторської перевірки єдиного соціального внеску .....	212
5.2. Аудиторська програма та документування аудиту єдиного соціального внеску .....	220
5.3. Специфічні напрями та процедури аудиту єдиного соціального внеску ..	243
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	254
<i>Рекомендовані та використані джерела до розділу 5</i> .....	255

**Розділ 6. МЕТОДИКА АУДИТУ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ**

6.1. Загальні підходи до організації та методики виконання процедур аудиторської перевірки акцизного податку .....	256
6.2. Програма і процедури аудиторської перевірки акцизного податку за окремими групами товарів (продукції), видами діяльності та операціями .....	261
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	284
<i>Рекомендовані та використані джерела до розділу 6</i> .....	286

**Розділ 7. МЕТОДИКА АУДИТУ ІНШИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ  
(ТРАНСПОРТНИЙ ЗБІР, ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК,  
МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ, ПЛАТА ЗА ЗЕМЛЮ)**

7.1. Аудит збору за першу реєстрацію транспортного засобу .....	288
7.2. Аудит екологічного податку .....	293
7.3. Аудит місцевих податків та зборів .....	298
7.4. Аудит плати за землю .....	324
7.5. Аудит збору за спеціальне використання лісових ресурсів .....	333
7.6. Аудит збору за спеціальне використання води .....	338
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	344
<i>Рекомендовані та використані джерела до розділу 7</i> .....	347

Подальший розвиток економіки України і запровадження моделі інноваційного управління не можливі без системного реформування державних фінансів. Програмою економічних реформ Президента України “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” передбачено суттєву модернізацію бюджетної і податкової систем на засадах економічності й ефективності, збалансованості інтересів держави і платників податків, оптимізації податкових надходжень і бюджетних видатків, прозорості та якості управління державними фінансами, підзвітності й невідворотності настання відповідальності за нерезультативні управлінські рішення.

Забезпечення сталого збалансованого розвитку системи державних фінансів України пов’язане з успішним прийняттям нової редакції Бюджетного кодексу України та Податкового кодексу України. Програмою їх запровадження передбачено залучення провідних фахівців наукових установ і вищих навчальних закладів до участі у проведенні широкої роз’яснювальної роботи щодо змісту ухвалених кодексів, створенні наукових, аналітичних, навчально-методичних, довідкових та інших видань з урахуванням змін у бюджетному і податковому законодавстві.

Навчальні посібники, що увійшли до серії “Бюджетна і податкова системи: методологія, організація, навчання”, підготовлені відповідно до новітніх досягнень світової науки й результатів досліджень вітчизняних учених і фахівців з бухгалтерського обліку, фінансового контролю, аудиту, менеджменту та права. Практична спрямованість матеріалу, викладеного із застосуванням сучасних освітніх технологій, та взаємозв’язок теоретичних узагальнень з ключовими поло-

женнями Бюджетного і Податкового кодексів України характеризують пропоновану серію навчальних видань як таку, що створює належне підґрунтя для підготовки кваліфікованих спеціалістів і навчання фахівців-практиків у сфері інноваційного розвитку бюджетної і податкової систем України та розв'язання наявних проблем з метою адекватного реагування на внутрішні й зовнішні виклики.

**Т. І. Єфименко,**  
*член-кореспондент НАН України,  
доктор економічних наук, професор,  
президент ДННУ "Академія  
фінансового управління"*

Впровадження в економіку України ринкових відносин, її інтеграція у світовий економічний простір, вплив проявів глобальної економічної кризи, недостатня наповнюваність державного бюджету спричинили суттєві зміни у бухгалтерському та податковому обліку, системі оподаткування, а також в аудиті (прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, поступовий перехід певних груп суб'єктів господарювання до обов'язкового застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, запровадження Міжнародних стандартів аудиту та затвердження як національних, набрання чинності Податковим кодексом України). Реформування податкової системи України, часто суперечливе нормативне регулювання, нові аспекти податкових розрахунків і відображення їх в обліку та звітності (фінансовій і податковій) значною мірою вплинули на методику та організацію аудиту взагалі та аудиту оподаткування підприємств зокрема, його види і роль у контексті загальної системи податкового контролю та податкового адміністрування, значення для клієнтів.

Формування податкових показників підприємства лише в системі фінансового обліку не завжди можливе і спонукає до виокремлення в підсистему податкового обліку та звітності, яку суб'єкти господарювання часто роблять пріоритетним, оскільки помилки у ньому призводять до штрафних санкцій, інших стягнень та в певних випадках до повної ліквідації підприємства. Зниженню підприємницького та податкового ризиків, уникненню помилок, пов'язаних з податковими розрахунками, оптимізації оподаткування, забезпеченню впевненості користувачів у достовірності податкової звітності слугує податковий аудит (аудит оподаткування), що здійснюється незалежни-

ми аудиторськими фірмами. Саме тому аудит оподаткування останнім часом став однією з аудиторських послуг (перевірок), яка користується великим попитом у замовників, що таким чином прагнуть убезпечити себе від значних фінансових втрат та банкрутства.

Здійснення аудиту оподаткування вимагає спеціальних знань та навиків аудиторів, здобути які допоможе навчально-практичний посібник “Аудит оподаткування підприємств”. Він може бути використаний як методична література при вивченні студентами магістерського рівня дисципліни “Організація і методика аудиту підприємницької діяльності” або як посібник для вивчення самостійної дисципліни “Аудит оподаткування підприємств” з огляду на важливість цього аспекту аудиторської перевірки для різних груп користувачів звітності та замовників аудиторських послуг. Аудиторською палатою України це видання може бути рекомендоване для підготовки аудиторів до сертифікації та щорічного підвищення кваліфікації аудиторів за програмою, що передбачає опанування особливостей виконання податкових аудиторських перевірок на основі норм чинного Податкового кодексу України. Матеріал посібника також стане корисним викладачам, науковцям, працівникам податкових органів, податковим консультантам, бухгалтерам, внутрішнім аудиторам, ревізорам, керівникам підприємств.

Якнішому опануванню знаннями з аудиту оподаткування підприємств сприяє логічна структура посібника: від визначення сутності аудиту оподаткування підприємств, його мети та завдань, загальних основ організації та послідовності виконання – до конкретних методик перевірки за основними видами податкових платежів та зборів, що визначені Податковим кодексом України й іншими законодавчими актами (податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок, акцизний податок, інші податки та збори (транспортний збір, екологічний податок, місцеві податки та збори, плата за землю)).

Автори висловлюють сподівання, що це видання стане внеском у підготовку висококваліфікованих аудиторських кадрів у нашій державі та в цілому сприятиме розвитку аудиторської діяльності, зміцненню її престижу та репутації. Усі зауваження і пропозиції фахівців щодо структури та змісту посібника будуть з вдячністю прийняті і враховані у подальших його перевиданнях.



# СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ЗГІДНО З НОРМАМИ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

## 1.1. СУТНІСТЬ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ, ЙОГО ВИДИ, МЕТА ТА ЗАВДАННЯ

Бюджет держави в основному формується за рахунок надходжень від платників податків, якими є суб'єкти господарювання та фізичні особи. Останніми роками політика держави спрямована на впорядкування податкових розрахунків, стимулювання їх повноти та своєчасності, що сприятиме створенню умов для економічної безпеки країни. Проте кардинально покращити ситуацію в Україні поки що не вдалося. Свідченням цьому є звіти Світового банку “Ведення бізнесу – 2010” (“Doing Business – 2010”) та “Ведення бізнесу – 2011. Поліпшення умов для підприємців” (“Doing Business – 2011. Making a difference for entrepreneurs”), за даними яких з питань оподаткування (врегульованість податкового законодавства, простота та повнота сплати податків, прозорість податкової інформації тощо) Україна посідає 181-ше місце із 183 країн світу (позаду лишилися тільки Венесуела та Білорусь). Наприклад, Грузія за цими параметрами посідає 64-те місце у рейтингу, а Росія – 103-тє. Дослідження довело, що за затратами часу на податковий облік (годин на рік) Україна на 175-му місці (із 183) – 736 годин (92 дні із 251 робочих днів на рік). Погіршують ситуацію високий рівень корупції в нашій державі, часті зміни, суперечливість та іноді незрозумілість законодавства, що регулює оподаткування; недосконалість податкового адміністрування та небажання окремих платників податків чесно здійснювати належні платежі в бюджет.

Вирішити зазначені проблеми має Податковий кодекс України (ПКУ), що набрав чинності з 2011 р. Крім Податкового кодексу України податкове законодавство включає Конституцію України, Митний кодекс України та інші закони з регулювання питань мит-

ної справи, чинні міжнародні договори з питань оподаткування, нормативно-правові акти різних рівнів, прийняті за правилами, які встановлені Податковим кодексом України. Усі суб'єкти господарювання в процесі своєї діяльності мають дотримуватися податкових норм, а тому аудитори під час традиційного аудиту чи при виконанні інших аудиторських послуг повинні давати підтвердження правильності податкових розрахунків за новими правилами.

Аудит оподаткування є однією з форм **податкового контролю**, який визначається як система заходів, що вживаються контролюючими органами (до яких можна віднести і незалежні аудиторські фірми) з метою контролю нарахування та сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та інших видів перевірок, визначених законодавством.

**Аудит оподаткування, або податковий аудит**, – незалежна аудиторська перевірка правильності та повноти нарахування і своєчасності сплати податків, стану їх бухгалтерського та податкового обліку, підтвердження достовірності податкової звітності та податкових аспектів фінансової бухгалтерської звітності, контроль за дотриманням податкової політики та дисципліни, а також експертиза податкових ризиків і виявлення резервів зниження податкового тиску на бізнес.

Такі перевірки, крім того, що мають важливе значення для їх замовників (конкретних суб'єктів господарювання), відіграють також вагомую роль для задоволення суспільних інтересів у потребі достовірних даних про реальний стан податкових розрахунків та надходжень до бюджету.

**Складовими мети податкового аудиту є:**

- оцінка правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати до бюджету податків, зборів та платежів;
- висловлення незалежної думки та надання аудиторського висновку про достовірність фінансової бухгалтерської та/або податкової звітності;
- попередження можливих штрафів, пені, інших фінансових санкцій та судових позовів, пов'язаних з порушеннями податкового законодавства;

- надання замовнику (як правило, керівництву підприємства-клієнта) обґрунтованих пропозицій щодо оптимізації оподаткування його діяльності.

Для досягнення визначеної мети в процесі аудиту оподаткування підприємств можуть вирішуватися (комплексно або за визначеним переліком) такі **завдання**:

- контроль правильності взяття на облік юридичних осіб і їх відокремлених підрозділів в органах податкової служби;
- перевірка дотримання клієнтом податкового законодавства;
- оцінка правильності визначення об'єкта оподаткування;
- перевірка застосованої бази оподаткування;
- підтвердження правильності визначеного переліку податків і обов'язкових платежів та застосованої ставки податку та податкових пільг із урахуванням корпоративної структури, видів діяльності та відносин із контрагентами;
- перевірка якості ведення податкового обліку та податкових аспектів фінансового обліку, а також зіставність і відповідність їх даних, підтвердження облікових записів належними первинними документами;
- перевірка порядку обчислення податку клієнтом;
- підтвердження правильності віднесення податкових розрахунків до відповідного податкового періоду;
- контроль за дотриманням строків та порядку сплати податку;
- перевірка строків і порядку подання звітності про обчислення і сплату податків, підтвердження її достовірності та відповідності даним первинного та зведеного обліку;
- постановка та відновлення податкового обліку;
- у разі самостійного виявлення підприємством помилок і неточностей у податкових розрахунках – контроль уточнених податкових декларацій та розрахунків, оцінка правильності нарахованих сум штрафних санкцій та донарахувань до бюджету (або сум, що належать до повернення);
- податковий супровід, консультування клієнта з питань оподаткування в процесі перевірки;
- визначення необхідності внесення змін у застосовувану клієнтом методику податкового обліку;
- участь у вирішенні спірних питань з податковими органами;

- оптимізація та планування оподаткування існуючих видів діяльності;
- розроблення рекомендацій та пропозицій зі створення системи внутрішнього контролю підприємства за правильністю нарахування і сплати податків та зборів;
- консультації з питань ведення податкового обліку, складання звітності, податкової декларації;
- діагностика проблем оподаткування при здійсненні економічної діяльності;
- виявлення і реалізація податкових резервів (захист від податкових ризиків), розроблення рекомендацій щодо повного та правильного використання податкових пільг;
- експертиза актів, рішень та дій податкових органів;
- представлення та захист інтересів клієнта у суді у спорах із податковими органами;
- допомога при перевірках податкових розрахунків правоохоронними органами.

Оскільки податковий аудит в основному спрямовано на вдосконалення і точність податкових розрахунків клієнта, то до головних його *функцій* входять такі:

- попередження зловживань, шахрайства у податковій галузі;
- виявлення і виправлення помилок у податкових розрахунках і звітності клієнта;
- розроблення рекомендацій підприємству-клієнту щодо податкового планування і податкової політики, оптимізація оподаткування;
- сприяння підвищенню ступеня довіри користувачів інформації до перевіреної податкової звітності.

Реалізація перелічених завдань аудиту оподаткування підприємств передбачає виокремлення його *видів*, які визначаються характером аудиторського завдання (табл. 1.1).

Податковий аудит може виконуватись як у рамках традиційного аудиту фінансової звітності, так і при виконанні аудиту спеціального призначення чи інших завдань з надання впевненості, а також при здійсненні аудиторських послуг щодо консультування клієнта з питань оподаткування, податкової звітності та її відповідності чинному податковому законодавству. Крім того, в окремих випадках аудитор виконують податковий Due Diligence (дослівно “належна пере-

Таблиця 1.1

**Класифікація аудиту оподаткування підприємств**

№ з/п	Ознака класифікації	Види аудиту оподаткування підприємств
1	За характером аудиторського завдання	1.1. Складова аудиту фінансової звітності; 1.2. Аудит спеціального призначення; 1.3. Інші завдання з надання впевненості; 1.4. Податковий Due Diligence; 1.5. Податкові консультаційні та супровідні послуги
2	За метою та об'єктами перевірки	2.1. Аудит розрахунків з бюджетом (у межах перевірки фінансової бухгалтерської звітності); 2.2. Комплексний податковий аудит (перевірка розрахунків за всіма податками і зборами); 2.3. Тематичний податковий аудит (перевірка розрахунків за окремими видами податків та зборів або з питань, що цікавлять замовника); 2.4. Структурний податковий аудит (перевірка розрахунків за окремими податками, що сплачуються відокремленими підрозділами замовника)
3	За регламентацією	3.1. Обов'язковий (у складі аудиту фінансової звітності у випадках, передбачених чинним законодавством); 3.2. Ініціативний (за бажанням суб'єкта господарювання); 3.3. За вимогою (за призначенням правоохоронних, податкових чи інших уповноважених органів)
4	За часом проведення	4.1. Попередній; 4.2. Оперативний (поточний); 4.3. Ретроспективний; 4.4. Стратегічний
5	За періодичністю проведення	5.1. Разовий; 5.2. Періодичний; 5.3. Системний (перманентний)
6	За способом проведення	6.1. Суцільний; 6.2. Вибірковий; 6.3. Комбінований
7	За виконавцями	7.1. Зовнішній, незалежний (виконують незалежні аудиторські фірми); 7.2. Внутрішній (здійснюють внутрішні аудитори); 7.3. Державний (виконують державні аудитори для оцінки ефективності податкових розрахунків і реалізації податкової політики, контролю економічності використання податкових надходжень із бюджету)

Закінчення табл. 1.1

№ з/п	Ознака класифікації	Види аудиту оподаткування підприємств
8	За обраним підходом до перевірки	8.1. Підтверджуючий; 8.2. Процедурний; 8.3. Системноорієнтований; 8.4. Ризикоорієнтований

вірка”, що являє собою комплекс аналітичних та оперативних заходів для перевірки законності та комерційної привабливості запланованої операції купівлі-продажу, інвестиційного проекту, процедури), який клієнти замовляють, зазвичай, при придбанні (купівлі), злитті чи поглинанні підприємств, значних сумах інвестування. При таких перевірках акцент роблять на правових аспектах (дотриманні податкового законодавства, наявних або імовірних податкових претензій чи позовах третіх сторін), оцінці несплачених податкових зобов’язань суб’єкта господарювання, виявленні податкових ризиків, оцінці податкових схем. Отримана за результатами податкового Due Diligence інформація може стати підставою для коригування ціни операції купівлі-продажу підприємства.

## 1.2. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ

*Замовниками податкового аудиту* можуть бути різні групи підприємств, а саме: а) великі компанії зі складною організаційною структурою, які мають самостійні підрозділи, що є платниками податків; б) підприємства, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність і мають складні податкові розрахунки; в) підприємства, для яких загальний аудит є обов’язковим; г) суб’єкти господарювання перед очікуваною перевіркою податковими органами для зниження податкових ризиків; д) підприємства, де здійснено зміну головного бухгалтера чи керівника, а також інші суб’єкти господарювання. У цілому податковий аудит є актуальним для всіх підприємств та установ, які здійснюють відрахування до бюджету та позабюджетні фонди.

Замовники податкового аудиту та користувачі звіту аудитора повинні усвідомлювати, що думка аудитора щодо податкової звітності не може бути підтвердженням достовірності усїєї фінансової бухгалтерської звітності.

Слід зазначити, що проведення податкового аудиту не звільняє підприємство від податкового контролю з боку органів податкової служби.

Важливою подією стало укладення Генеральної угоди про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011 (що регламентує основні засади удосконалення адміністрування податків на основі співробітництва та взаємодії сторін). Генеральна Угода передбачає “конструктивне співробітництво та взаємодію на засадах довіри та взаємного професійного визнання Сторонами при вирішенні проблемних питань під час проведення аудиту податкової звітності платників податків, оформлення результатів таких перевірок; ...участь аудиторських фірм, які відповідають розробленим АПУ та погодженим ДПС України критеріям, у зменшенні ступеня ризиків у діяльності платників податків, що впливатиме на періодичність проведення органами ДПС планових документальних перевірок з питань правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС; проведення під час аудиторських перевірок аудиту податкової звітності на відповідність вимогам податкового законодавства; ...запровадження системи контролю через проведення аудиту податкової звітності аудиторськими фірмами...”

Актуальною є практична реалізація розробленої Концепції взаємодії податкової служби України з аудиторськими фірмами, застосування якої забезпечить впровадження механізму передачі окремих повноважень з податкових перевірок недержавним інститутам, зокрема – аудиторським фірмам. Тобто результати аудиторської перевірки податкового обліку та звітності, проведеної аудиторськими фірмами, які відповідають встановленим критеріям, мають звільняти суб'єктів господарювання від контролю податковою службою. Висновки аудиторських фірм за результатами перевірки достовірності податкової звітності враховуватимуться органами податкової служби України в податковій практиці як акти перевірки правильності дотримання податкового законодавства платником податків за умови, що платники податків добровільно розкриють інформацію, яка міститься в таких висновках, і подадуть їх до податкової інспекції за місцем реєстрації, а також сплатять відповідні податки. Це дасть

змогу, по-перше, створити сприятливі умови для ведення бізнесу, по-друге, підвищить рівень довіри держави та всього суспільства в цілому до аудиторів, по-третє, уможливить зменшення загальної кількості перевірок державними контролюючими органами і, відповідно, скорочення витрат державного бюджету на утримання великої кількості державних інспекторів та ревізорів.

Для унормування обсягів, процедур, методів та інших аспектів аудиторської перевірки податкових розрахунків та податкової звітності, вироблення єдиних підходів у незалежних аудиторів та контролерів, інспекторів податкової служби необхідно розробити та затвердити Положення з національної практики аудиторської діяльності “Завдання з аудиту податкової звітності”. Таке положення має бути узгоджене між Аудиторською палатою України та ДПС України. Цей нормативний документ повинен визначати такі питання: критерії перевірки; вид завдання, що виконується відповідно до Концептуальної основи завдань з надання впевненості (завдання з підтвердження або завдання з розкриття); методику проведення податкового аудиту; мінімальний перелік процедур, мінімальний час, необхідний для виконання процедур перевірки з урахуванням розміру, характеру, різноманітності видів діяльності платника податків; методику розрахунку ризиків та порядок їх визначення і мінімальний та максимальний рівні суттєвості; критерії оцінки податкового ризику платників податків; вимоги щодо формату висновку за результатами виконання завдання; порядок організації контролю якості під час виконання таких завдань та порядок розгляду спірних питань за результатами проведеного аудиту податкової звітності.

Чинна нормативна база щодо регулювання здійснення податкового аудиту та інших завдань з питань оподаткування в Україні включає:

- 1) Міжнародний стандарт контролю якості № 1 (МСКЯ 1) “Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості” – для всіх видів аудиторських завдань;
- 2) сукупність Міжнародних стандартів аудиту (МСА) історичної фінансової звітності (МСА 200–720 при виконанні аудитором перевірки податкових розрахунків у межах класичного аудиту фінансової звітності);



- 3) МСА 800 “Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення”, МСА 805 “Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту”, МСА 810 “Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності” – при здійсненні аудиту спеціального призначення, за якого об’єктом перевірки є виключно податковий облік та податкова звітність;
- 4) Міжнародні стандарти завдань з огляду 2400 “Завдання з огляду фінансової звітності” та 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що використовується незалежним аудитором суб’єкта господарювання” – при виконанні аудитором огляду податкової звітності;
- 5) Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації 3000–3699 – наприклад, при перевірці аудитором прогнозних показників, перспективних планів, розрахунків, звітів щодо майбутніх податкових платежів суб’єкта господарювання;
- 6) Міжнародні стандарти супутніх послуг 4000–4699 – при виконанні погоджених аудиторських процедур стосовно обліку податкової інформації та при підготовці для клієнта податкових звітів, декларацій;
- 7) внутрішньофірмові стандарти аудиторських фірм.

Аудит оподаткування підприємств, як правило, здійснюється *на договірних* засадах незалежними аудиторськими фірмами (аудиторами). Аудитор повинен переконатися, що замовник послуг правильно розуміє мету та характер майбутньої роботи, зміст підсумкових документів, а також поінформований щодо кола осіб, які знайомитимуться з результатами аудиту.

Відповідні аудиторські завдання (аудит, огляд, спеціальне аудиторське завдання, консультаційні чи інші послуги) у сфері оподаткування оформляються спеціальним договором, який має відповідати законодавству України та при замовленні податкового аудиту – з урахуванням норм Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 210 “Узгодження умов виконання завдань з аудиту”. У договорі на виконання аудиторського завдання та листі-зобов’язанні слід чітко зазначити питання, з яких аудитор повинен висловити думку, і їх формулювання не повинно мати подвійне трактування.

В окремих випадках до процесу проведення аудиту оподаткування можуть залучатись інші аудитори згідно з нормами МСА 600 “Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)” та експерти відповідно до вимог МСА 620 “Використання роботи експерта, залученого аудитором”. При цьому використання роботи експерта чи іншої аудиторської фірми (аудитора) не знімає відповідальності з основного аудитора за якість наданих послуг.

Аудитори зобов'язані дотримуватися принципів аудиторської етики в ході виконання податкового аудиту і діяти згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів, затвердженим Міжнародною федерацією бухгалтерів. До фундаментальних етичних принципів належать: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка. Серед інших принципів аудитор повинен брати до уваги і такі: професійне призначення, гонорари та інші типи винагороди, маркетинг професійних послуг, подарунки та знаки гостинності. Що стосується незалежності аудитора, то дотримання цього принципу є обов'язковим при виконанні аудитором лише завдань з надання впевненості з питань оподаткування. При виконанні таких завдань, для усунення загроз незалежності аудитора, згідно зі ст. 20 Закону України “Про аудиторську діяльність” забороняється проведення аудиту:

- 1) аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- 2) аудитором, який має особисті майнові інтереси у суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- 3) аудитором – членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- 4) аудитором – працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- 5) аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- 6) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеня відповідальності аудитора;

7) аудитором в інших випадках, коли не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Аудитор не повинен упереджено ставитися до діяльності та податкових аспектів господарювання підприємства і має виходити з того, що ця діяльність відповідає встановленим нормам та чинному законодавству, доки не буде отримано докази протилежного. Однак водночас слід застосовувати професійний скептицизм щодо податкових документів та звітів, які перевіряються, беручи до уваги високу імовірність наявності порушень податкового законодавства клієнтом. У цілому перевірка має бути виконана добросовісно і з належною ретельністю.

Урегулювання і відповідного відображення у договорі на надання певного виду аудиторських послуг у сфері оподаткування потребує відповідальність сторін, яка є майже ідентичною відповідальності аудитора при звичайному аудиті, хоча і потребує певного уточнення. Зокрема, керівництво підприємства несе відповідальність за дотримання чинного Податкового кодексу України, повноту і точність податкових розрахунків та за правильність і своєчасність належних до сплати податків і зборів до бюджету та позабюджетних фондів. Аудиторська фірма може вимагати від керівництва клієнта до початку проведення робіт письмове підтвердження розуміння того, що проведення податкового аудиту не знімає відповідальності керівництва економічного суб'єкта за правильність і своєчасність виконання зобов'язань з податків і зборів, а також за виконання вимог чинного законодавства, за навмисні та ненавмисні викривлення бухгалтерської та податкової звітності і їх своєчасне усунення.

У свою чергу, аудитор (аудиторська фірма) несе відповідальність за висловлення думки про достовірність податкової звітності та розрахунків і про виявлені викривлення, за повідомлення керівництва і власників суб'єкта господарювання про виявлені порушення і необхідність внесення змін у звітність, уточнення податкових декларацій і розрахунків. Окремо слід наголосити на відповідальності аудитора за збереження конфіденційності інформації, отриманої в ході податкового аудиту (за винятком випадків, передбачених чинним законодавством).

Після укладення договору на виконання податкового аудиту призначається виконавець (група виконавців); встановлюються строки виконання окремих етапів перевірки, які можуть бути узгоджені із

замовником; проводиться оцінка податкового та аудиторського ризику, встановлюється рівень суттєвості, розробляються план і програми аудиторської перевірки. Наступним є виконання безпосередньо аудиторських процедур для перевірки податкових розрахунків і документування їх результатів, узагальнення отриманої інформації, підготовка аудиторського звіту та відповідних рекомендацій замовнику податкового аудиту.

### 1.3. ПЛАНУВАННЯ ТА ЕТАПИ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ

Аудит оподаткування підприємств умовно можна розподілити на кілька *етапів*:

- 1) попередня оцінка існуючої системи оподаткування суб'єкта господарювання;
- 2) планування аудиту оподаткування;
- 3) перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством податків і зборів у бюджет та позабюджетні фонди;
- 4) узагальнення результатів перевірки, складання аудиторського звіту чи іншого підсумкового документа, який відповідає характеру аудиторського завдання, розроблення рекомендацій для клієнта з питань оподаткування.

Коротко зупинимось на сутності кожного із зазначених етапів.

**Перший етап** – попередня оцінка існуючої системи оподаткування суб'єкта господарювання передбачає виконання аудитором таких дій:

- а) загальний аналіз і вивчення елементів системи оподаткування економічного суб'єкта;
- б) визначення основних чинників, що впливають на податкові показники;
- в) оцінка методики нарахування податкових платежів;
- г) правова і податкова експертизи існуючої системи господарських відносин;
- д) оцінка документообігу та вивчення функцій і розподіл повноважень служб і виконавців, відповідальних за нарахування і сплату податків;
- е) попередній розрахунок податкових показників економічного суб'єкта.

Аудитор повинен ознайомитися з особливостями основних господарських операцій підприємства та виявити наявні об'єкти оподаткування, правомірність застосування податкових пільг, оцінити відповідність чинному законодавству застосовуваного підприємством порядку оподаткування та величину податкових зобов'язань і потенційних податкових порушень.

Аудитору необхідно здійснити зробити огляд організації функціонування системи бухгалтерського обліку, отримати дані про облікову політику і процедури, які застосовувалися протягом звітного періоду, і звернути увагу на юридичні аспекти створення і функціонування підприємства, можливі проблеми у податковій галузі.

Варто провести експрес-аналіз фінансового стану підприємства, розрахувати основні показники, що характеризують його діяльність (рентабельність, ліквідність, залежність від обсягів залученого капіталу тощо). За результатами такого аналізу і попереднього огляду рахунків податкових зобов'язань аудитор зможе визначити основні зони ризику, які мають особливе значення і потребують більше уваги. На цьому етапі обов'язково проводять попередню оцінку надійності системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта за станом податкових розрахунків.

Для отримання необхідних даних аудитор може провести особисті бесіди з керівництвом підприємства, анкетування персоналу, вивчити матеріали попереднього податкового аудиту, ознайомитися з установчими документами, дослідити бухгалтерські записи і звіти, оцінити результати роботи внутрішнього аудитора. Доцільно передати замовнику перелік потрібних документів та звітів для проведення перевірки.

Джерелами інформації для аудиту оподаткування можуть слугувати:

- законодавчі та нормативні акти з питань оподаткування;
- наказ про облікову політику в частині податкових розрахунків;
- первинні документи, що є підставою для виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту;
- реєстри бухгалтерського та податкового обліку;
- бухгалтерська та податкова звітність;
- договори, контракти з контрагентами, протоколи, накази, інформація відділу кадрів підприємства;
- відповіді на запит аудитора від третіх осіб (банків, кредиторів, дебіторів, юристів, суду тощо);

– результати усного та письмового опитування з питань оподаткування керівництва підприємства та управлінського персоналу;  
– результати спостережень, отримані в ході аудиторської перевірки.  
Важливим завданням аудитора на цьому етапі є оцінка елементів системи внутрішнього контролю підприємства за податковими розрахунками:

- організаційна структура податкового контролю (на підприємстві має бути план проведення контрольних заходів, розподіл відповідальності за управління і контроль з метою уникнення дублювання функцій і оптимізації їх ефективності);
- правильний розподіл функціональних обов'язків як одна з форм контролю дає можливість уникнути податкових зловживань при виконанні однією посадовою особою декількох несумісних обов'язків;
- фізичний контроль наявності: належить до перевірки збереження активів (наприклад, підакцизних товарів) і включає процедури та певні заходи з обмеження доступу до активів за винятком уповноваженого персоналу; запобігання крадіжкам; періодичне проведення інвентаризацій; застосування змінюваних через певні проміжки часу кодів і паролів;
- санкціонування і дозвіл: усі господарські операції зі здійснення податкових зобов'язань мають бути санкціоновані відповідальними за них службовцями;
- арифметичний і бухгалтерський контроль: перевірка повноти, точності обліку нарахування та сплати податкових платежів та зборів;
- персонал: перевірка кваліфікації і досвіду працівників, які здійснюють податкові розрахунки та складають декларації; періодичне підвищення їх кваліфікації; навчання персоналу; інструктаж службовців;
- спостереження: будь-яка система внутрішнього контролю має включати спостереження відповідальними працівниками за господарськими операціями і реєстрацію їх здійснення.

Визначаючи ефективність внутрішнього контролю і оцінюючи його надійність щодо податкових аспектів, аудитор повинен зважати на можливі певні його обмеження (таємна змова; зловживання посадовим становищем і контрольними функціями; тиск на працівників підприємства, наприклад, тиск, спрямований на штучне заниження

прибутку і як наслідок, – зменшення суми податкових платежів; людський фактор при допущенні помилок (недбалість, брак часу)).

Відповідальність за налагодження системи внутрішнього контролю покладається на керівника підприємства, а не на аудитора. Але аудитор повинен дослідити існуючу систему і визначити, наскільки доцільно довіряти інформації, що міститься в облікових та податкових записах і документації внутрішнього аудитора. Якщо система надійна і діє ефективний внутрішній контроль, то аудитор може провести менш детальне тестування достовірності податкового обліку і звітності. У разі ненадійності внутрішнього контролю або при його повній відсутності аудитору слід впевнитись у точності звітності за допомогою виконання великої кількості детальних перевірок, тобто фактично здійснюється суцільна перевірка. Особливістю аудиту оподаткування підприємств є надання аудиторами переваги суцільній, а не вибірковій перевірці.

На підставі сукупності зібраних попередніх даних аудитор оцінює загальну величину податкового та аудиторського ризиків, які значною мірою залежать від дій платника податку, спрямованих на зменшення податкових платежів, складності розуміння податкового законодавства, що призводить до конфлікту підприємства з податковими органами та фінансових санкцій.

Крім оцінки податкового та аудиторського ризиків аудитору належить визначити припустиму величину суттєвості помилки при аудиті оподаткування, яка не вплине на достовірність показників податкових розрахунків та звітів. При цьому слід мати на увазі, що незалежно від суми викривлення інформації щодо податкових розрахунків, яке виникло у результаті прямого порушення чинного законодавства, вважається суттєвим.

Аудитор повинен реально оцінити можливість якісного виконання аудиту оподаткування та врахувати вимоги професійних етичних правил.

*Другий етап* – планування аудиту оподаткування є суттєвим елементом аудиторської перевірки, оскільки дає змогу:

- упевнитися, що перевірку виконано у достатньому обсязі;
- переконатися, що роботу аудитора було зосереджено на найризикованіших аспектах оподаткування і напрямах ведення обліку;

– уникнути проблем у відносинах аудитора і підприємства-клієнта, досягти узгодженості їх роботи;

– скоротити витрати на аудит та раціоналізувати процес аудиту.

Аудитор розробляє план та програму податкового аудиту, а також має обговорити з керівником підприємства організаційні деталі перевірки, узгодити строки представлення аудиторського звіту.

У табл. 1.2 наведено орієнтовний план аудиту оподаткування підприємства.

Планування податкового аудиту має відбуватися на основі положень МСА 300 “Планування аудиту фінансової звітності” та із дотриманням таких принципів: цілісність, неперервність, доречність, ефективність та оптимальність, гнучкість, контроль.

Крім плану аудиту оподаткування, для його деталізації та визначення конкретних аудиторських процедур, джерел аудиторських доказів та методів їх перевірки складають програми аудиту, приклади яких за окремими видами податків будуть наведені у розділах 2–7 посібника.

**Третій етап** аудиту оподаткування є основним, це – перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством податків і зборів у бюджет та позабюджетні фонди. З цією метою аудитор вивчає схему податкового документообігу на підприємстві, визначає послідовність здійснення відповідних операцій (хто складає документи, скільки примірників документів, куди вони направляються, способи обробки документів, їх зберігання, облікова та податкова реєстрація тощо). Особливу увагу слід приділити контролю за дотриманням підприємством чинного податкового законодавства.

Аудитор повинен оцінити записи податкового та бухгалтерського обліку і податкову звітність за **критеріями (твердженнями)**, викладеними у МСА 500 “Аудиторські докази”:

- 1) щодо класів операцій та подій за період, який перевіряється:
  - наявність – операції та події, які відображені у податковій звітності, відбулися і стосуються суб'єкта господарювання;
  - повнота – відображені всі операції та події, що приводять до податкових розрахунків, які мають бути відображені у звітності;
  - точність – суми та інші дані, що стосуються податкових розрахунків, відображені і підраховані належним чином;



Таблиця 1.2

## План аудиту оподаткування підприємства

Організація, що перевіряється \_\_\_\_\_

Період аудиту \_\_\_\_\_

Кількість людиногодин на перевірку \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської перевірки \_\_\_\_\_

Запланований аудиторський ризик \_\_\_\_\_

Запланована суттєвість \_\_\_\_\_

№ з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Контроль за виконанням	Примітки
1	Отримання загальної інформації про систему оподаткування підприємства				
2	Перевірка постановки на облік платника податків в державних та податкових органах				
3	Перевірка відповідності операцій підприємства законодавству, статуту, дозволам та ліцензіям				
4	Попередня оцінка системи бухгалтерського і податкового обліку податків та системи внутрішнього контролю податкових аспектів				
5	Визначення аудиторського ризику та суттєвості помилок				
6	Розроблення плану і програми аудиту				
7	Експертиза облікової політики підприємства в частині нарахування та сплати податків і зборів, отримання інформації про всі види податків, які має сплачувати підприємство				
8	Перевірка підстав для пільг та звільнення від податків, застосування спеціальних податкових режимів				
9	Перевірка ведення податкового обліку згідно з нормами чинного законодавства та його відповідність даним бухгалтерського обліку				
10	Перевірка розрахунку бази для оподаткування та застосовуваних ставок податків у звітному періоді				

Закінчення табл. 1.2

№ з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Контроль за виконанням	Примітки
11	Перевірка усунення недоокіів ведення податкового обліку, виявлених при попередньому аудиті				
12	Перевірка нарахування та сплати загальнодержавних податків та зборів:				
12.1	Аудит податку на прибуток підприємств				
12.2	Аудит податку на доходи фізичних осіб				
12.3	Аудит податку на додану вартість				
12.4	Аудит акцизного податку				
12.5	Аудит збору за першу реєстрацію транспортного засобу				
12.6	Аудит екологічного податку				
12.7	Аудит плати за землю				
12.8	Аудит інших загальнодержавних податків та зборів				
13	Аудит місцевих податків та зборів (податок на нерухоме майно, єдиний податок, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, збір за місця паркування транспортних засобів, туристичний збір)				
14	Перевірка правильності встановлення податкового періоду відповідно до чинного законодавства				
15	Перевірка дотримання порядку і строків сплати податків до бюджету				
16	Аудит податкових звітів (декларацій) та бухгалтерської звітності в частині податкових зобов'язань (щодо її повноти та достовірності)				
17	Складання аудиторського звіту та інших підсумкових документів, розроблення рекомендацій аудитора				

Керівник аудиторської фірми

\_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (дата)

Керівник аудиторської перевірки

\_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (дата)

- відсічення – операції та події, які стосуються податкових аспектів, відображені у відповідному звітному періоді;
- 2) твердження про залишки на рахунках на кінець періоду:
  - існування – податкові зобов'язання та податкові кредити справді існують;
  - права і зобов'язання – податкові зобов'язання та податкові кредити справді належать суб'єкту господарювання;
  - повнота – залишки за податковими зобов'язаннями та податковими кредитами в повному обсязі відображені у бухгалтерській та податковій звітності;
  - оцінка вартості та розподіл – податкові зобов'язання та податкові кредити включені до бухгалтерських та податкових звітів у відповідних сумах та будь-які їх остаточні коригування відображені належним чином;
- 3) твердження про подання та розкриття інформації:
  - твердження керівництва підприємства щодо наявності прав і зобов'язань, повноти, класифікації та зрозумілості, точності та оцінки податкових зобов'язань та податкових кредитів – належним чином розкриті у примітках до фінансової бухгалтерської звітності та відповідних розшифровках до податкових звітів (декларацій).

Якщо аудитором на цьому етапі буде виявлено помилок більше, ніж він попередньо очікував, то йому слід зробити відповідні коригування плану і програми податкової аудиторської перевірки. Під час виконання аудиторських процедур виявляються помилки і неточності, інші проблеми, які можуть призвести до висловлення аудитором умовно-позитивної, негативної думки або відмови від думки чи включення до безумовно-позитивного висновку пояснювального параграфу при складанні аудиторського звіту щодо достовірності податкових показників.

Про всі виявлені на цьому етапі аудиту недоліки повідомляється у письмовому вигляді керівнику підприємства-клієнта.

**Четвертий етап** податкового аудиту, заключний – узагальнення результатів перевірки, складання аудиторського звіту чи іншого підсумкового документа, який відповідає характеру аудиторського завдання, розроблення рекомендацій для клієнта з питань оподаткування. Аудитор має підбити підсумки виконаної роботи та отримані результати передати замовнику. Особливу увагу слід приділити

повідомленню про податкові ризики, які можуть виникнути у підприємства через недостатню врегульованість окремих питань чинним податковим законодавством. Приклад звіту аудитора за результатами податкового аудиту наведено у підрозділі 1.4 посібника.

#### 1.4. УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ АУДИТОРОМ

Важливою частиною аудиторської перевірки оподаткування підприємства є узагальнення отриманих результатів внаслідок виконання визначених аудиторських процедур. З цією метою аудитор може скласти спеціальний документ, за формою табл. 1.3.

За результатами аудиту оподаткування аудитор складає два документи:

- а) аудиторський звіт, у якому він висловлює думку щодо повноти та правильності нарахування, сплати та відображення у звітності (бухгалтерській та податковій) платежів у бюджет та позабюджетні фонди, про правильність застосування податко-

Таблиця 1.3

Підприємство-клієнт \_\_\_\_\_  
 Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_  
 Реєстраційне свідоцтво \_\_\_\_\_  
 Строк перевірки \_\_\_\_\_  
 Аудитор \_\_\_\_\_  
 Номер та дата документа \_\_\_\_\_  
 Серія, номер та дата видачі сертифіката аудитора \_\_\_\_\_

#### ЗВЕДЕНИЙ ДОКУМЕНТ узагальнення результатів податкового аудиту

№ з/п	Аспекти (напрями) податкової перевірки, посилання на робочий документ)	Елементи узагальнення та їх сутність	Висновок
1			
2			
3			

Аудитор \_\_\_\_\_

вих пільг та дотримання суб'єктом господарювання чинного податкового законодавства України;

- б) лист до керівництва підприємства — документ, в якому аудитор докладніше, у розгорнутому вигляді може розкрити для клієнта результати перевірки та надати відповідні рекомендації щодо усунення податкових порушень і їх наслідків, удосконалення системи оподаткування та оптимізації податкового навантаження, вдосконалення обліку податкових розрахунків тощо.

На основі адаптації до реалій вітчизняної аудиторської практики форми звіту аудитора за результатами податкового аудиту, що наведена у російській Методиці аудиторської діяльності<sup>1</sup>, пропонується приблизний зразок форми аудиторського звіту за результатами податкового аудиту, який можуть застосовувати українські аудитори (аудиторські фірми).

### **ЗРАЗОК ФОРМИ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ**

Звіт аудиторської фірми (аудитора) за результатами виконання спеціального аудиторського завдання (чи аудиту) з перевірки повноти і правильності нарахування та сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів [*повне найменування організаційно-правової форми, повне найменування економічного суб'єкта, що перевірявся*] станом на [дата].

#### **Вступна частина**

Нами [*найменування аудиторської фірми*], на підставі договору [*номер, дата договору*], укладеного з [*найменування суб'єкта, що замовив проведення податкового аудиту*], проведений податковий аудит звітності, що прикладається [*найменування звітності, документації, повне найменування економічного суб'єкта, що перевіряється*].

Реєстраційне свідоцтво на проведення аудиту № \_\_\_\_ видане Аудиторською палатою України. Термін дії Реєстраційного свідоцтва \_\_\_\_\_.

Аудит проводився з [дата початку] по [дата закінчення] за участю: — \_\_\_\_\_ [відповідальний за аудит (спеціальне аудиторське завдання)],

<sup>1</sup> Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами : методика аудиторской деятельности, одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11.07.2000 протокол № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bestpravo.ru/fed2000/data04/tex16787.htm>.

члени аудиторської бригади – прізвище, ім'я, по батькові, номер і дата сертифікату аудитора, посада в аудиторській фірмі].

Об'єкт перевірки: [повне найменування економічного суб'єкта, що перевіряється], зареєстрованого у формі [вказати організаційно-правову форму, вказати ким зареєстрований та дату реєстрації, реєстраційний номер].

[Найменування економічного суб'єкта] здійснював свою діяльність в [період часу] на підставі ліцензій [назвати ліцензії на здійснення діяльності, номер, термін дії]. Місцезнаходження [найменування економічного суб'єкта, юридична і (або) фактична адреса].

На момент проведення аудиторських робіт відповідальними особами за ведення фінансово-господарської діяльності були [прізвища, імена, по батькові, посади відповідальних осіб].

Відповідальність за складання наданих аудиторській фірмі документів, включаючи відповідне відображення первинних даних обліку, забезпечення достовірності бухгалтерських записів, податкових звітів (декларацій), несе керівництво [найменування економічного суб'єкта, що перевіряється].

### Аналітична частина

1. Нами відповідно до спеціального аудиторського завдання, отриманого від [найменування юридичної особи, що замовила проведення податкового аудиту], проведений розгляд бухгалтерських і податкових звітів економічного суб'єкта з метою висловлювання думки про ступінь достовірності і відповідності у всіх суттєвих аспектах нормам, встановленим законодавством, порядку формування, відображення в обліку і сплати податків та інших платежів до бюджетів різних рівнів і позабюджетних фондів [найменування економічного суб'єкта] станом на [дата].

2. У наші обов'язки входило висловлювання думки про відповідність податковому законодавству повноти і правильності нарахування і сплати податків [найменування економічного суб'єкта].

3. Ми проводили аудит відповідно до [найменування нормативних актів, згідно з якими проведено перевірку]; були використані також внутрішні документи аудиторської фірми.

4. Аудит проводився у такий спосіб, щоб отримати достатню впевненість у тому, що перевірена звітність [найменування звітності, документації, найменування економічного суб'єкта, що перевіряється] не містить суттєвих викривлень.

5. При плануванні і проведенні податкового аудиту нами розглянуто стан внутрішнього контролю податкових розрахунків у [найменування економічного суб'єкта]. Відповідальність за організацію і стан внутрішнього контролю бере на себе виконавчий орган [найменування економічного суб'єкта].

6. Ми розглянули стан внутрішнього контролю винятково для того, щоб визначити обсяги робіт, необхідних для формування думки про достовірність нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів. Виконана у процесі податкового аудиту робота не означає проведення повної і всеосяжної перевірки системи внутрішнього контролю [*найменування економічного суб'єкта*] з метою виявлення всіх можливих недоліків.

7. Аудит включав перевірку на вибірковій основі підтверджень числових даних і пояснень, що містяться в звітності (документації). Ми вважаємо, що проведений аудит дає достатні підстави для того, щоб висловити думку щодо достовірності звітності (документації).

8. При проведенні аудиту звітності, вказаної в параграфі 1 цієї частини, нами розглянуто дотримання [*найменування економічного суб'єкта*] вимог податкового законодавства, чинного в Україні, при здійсненні фінансово-господарських операцій. Відповідальність за дотримання вимог чинного податкового законодавства України при здійсненні фінансово-господарських операцій бере на себе [*найменування економічного суб'єкта*].

9. Ми перевірили відповідність низки здійснених [*найменування економічного суб'єкта*] фінансово-господарських операцій чинному податковому законодавству виключно для того, щоб отримати достатню упевненість в тому, що бухгалтерська звітність, яка стосується податкових питань, а також податкова звітність не містить суттєвих викривлень. Проте мета проведеного нами податкового аудиту звітності (документації) не полягала в оцінюванні повної відповідності діяльності [*найменування економічного суб'єкта*] податковому законодавству.

### Підсумкова частина

Ми вважаємо, що прикладена [*найменування звітності*] (документація) з нарахування та сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів у всіх суттєвих аспектах відображає стан системи оподаткування і виконання податкових зобов'язань [*найменування економічного суб'єкта*] станом на [дата].

Додаток: Звіти та документація, що підтверджують нарахування та сплату податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів [*найменування економічного суб'єкта*] станом на [дата] на \_\_\_\_\_ сторінках.

Керівник аудиторської фірми  
(аудитор, що працює самостійно)

Аудитор

[Дата]

Усього зброшуровано \_\_\_\_\_ сторінок.

Аудиторський звіт за результатами податкового аудиту не заміняє аудиторський звіт щодо перевірки бухгалтерської фінансової звітності. Він передається виключно замовнику аудиту. Аудиторська фірма не зобов'язана надавати результати податкового аудиту третім особам, крім випадків, передбачених чинним законодавством.

### ***Питання для самоконтролю***

1. Дати визначення поняттю “аудит оподаткування”.
2. Мета та завдання аудиту оподаткування з урахуванням норм Податкового кодексу України.
3. Класифікація аудиту оподаткування підприємств.
4. Замовники та виконавці аудиту оподаткування, їх права та обов'язки.
5. Проблеми законодавчого регулювання аудиторської перевірки податкових розрахунків та податкової звітності в Україні.
6. Етапи аудиту оподаткування підприємств та їх сутність.
7. Джерела інформації для аудиту оподаткування.
8. Процедури оцінки аудитором елементів системи внутрішнього контролю підприємства за податковими розрахунками.
9. Структура та зміст плану аудиту оподаткування підприємства.
10. Сутність та порядок узагальнення результатів аудиту оподаткування.
11. Звіт аудитора за результатами податкового аудиту.

### ***Рекомендовані та використані джерела до розділу 1***

1. *Загородній А. Г.* Аудит: теорія і практика : навч. посіб. / А. Г. Загородній, М. В. Корягін, А. В. Єлісеєв ; Нац. ун-т “Львівська політехніка”. – 2-ге вид. – Л. : Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2004. – 456 с.
2. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XI (у ред. закону України від 14.09.2006 № 140-V).
3. Исследование Всемирного банка: Ведение бизнеса 2010 / Центр гуманитарных технологий. – 2009. – 15 верес. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gtmarket.ru/news/state/2009/09/15/2200>.
4. *Давидов Г. М.* Аудит : навч. посіб. / Г. М. Давидов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, КОО, 2001. – 363 с.
5. Кодекс етики професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна федерація бухгалтерів / пер. з англ. ; за ред. С. Я. Зубілевич. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.
6. *Кулаковська Л. П.* Основи аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела; Л. : Новий світ, 2002. – 504 с.



7. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
8. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами : методика аудиторской деятельности, одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11.07.2000 протокол № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bestpravo.ru/fed2000/data04/tex16787.htm>.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. Ч. 1 / пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер ; Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – К., 2010. – 842 с.
10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. Ч. 2 / пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер ; Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – К., 2010. – 409 с.
11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
12. Попова Л. В. Аудит налогообложения : учеб. пособие / Л. В. Попова, Л. Н. Никулина. – М. : Дело и Сервис, 2009. – 192 с.
13. Разумовская Н. А. Методика проведения инициативного комплексного налогового аудита / Н. А. Разумовская // Аудит и финансовый анализ. – 2004. – № 4. – С. 124–127.
14. Рейтинг России упал в “Doing Business-2011” восьмой год подряд [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rb.ru/news/business/2010/11/08/100946.html>.
15. Генеральна Угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/257698436.pdf>.

## МЕТОДИКА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

### 2.1. ЗАГАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ПРОЦЕДУР АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

*Прибуток – це економічна категорія, що втілює в собі позитивний фінансовий результат господарської діяльності, який визначається як різниця між сумою отриманих доходів та понесеними витратами протягом відповідного звітного періоду.*

Розрахунок фінансового результату може бути побудований на різних принципах і правилах визнання й оцінки доходів і витрат. Так, для цілей складання фінансової звітності застосовуються спеціальні стандарти, підґрунтям яких є певна концептуальна основа. В Україні фінансова звітність складається на підставі вимог, викладених у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (надалі – П(С)БО), а також в окремих випадках доцільно послуговуватися Міжнародними стандартами фінансової звітності (надалі – МСФЗ).

Стандарти, які визначають принципи оцінки доходів та витрат для цілей складання фінансової звітності, передбачають можливість застосування різних облікових підходів, що визначається обліковою політикою кожного підприємства. Тобто одна й та сама господарська операція, актив чи зобов'язання, залежно від обраного підприємством облікового підходу, може дати різні вартісні оцінки доходів та витрат, а отже, й відповідний фінансовий результат. Прийняття рішення про вибір змісту конкретного елементу облікової політики має ґрунтуватися на фактичних обставинах функціонування підприємства та професійному судженні осіб, відповідальних за її формування.

Прибуток як позитивна оцінка фінансового результату може застосовуватися не тільки для визначення ефекту використання ресурсів підприємства у процесі господарської діяльності, а як об'єкт оподаткування.

Розгляд категорії прибутку з фіскальних позицій вимагає застосування таких підходів, які б встановлювали більш формалізовані правила визнання й оцінки доходів та витрат для визначення об'єкта оподаткування. Відтак платники податку не можуть мати значний вплив на розмір об'єкта оподаткування через самостійно визначені облікові оцінки та облікові політики. Це означає, що держава може через норми податкового законодавства здійснювати регулювання процедур оцінки оподатковуваного прибутку, забезпечуючи в такий спосіб стабільність податкових надходжень.

Викладене є основною причиною того, що фіскальний підхід до оцінки фінансового результату відрізняється від бухгалтерського. І саме тому в обліковій практиці визначається різниця між фінансовим результатом, який наводиться у фінансовій звітності підприємств і податковій звітності – декларації з податку на прибуток.

Така різниця, як відомо, є наслідком існування податкових різниць у визнанні доходів і витрат у бухгалтерському обліку порівняно з податковими правилами.

***Податкова різниця** – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з нормами податкового законодавства України, яке встановлює правила обчислення оподатковуваного прибутку. Податкова різниця за своїм характером може бути тимчасова та постійна.*

Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

Постійна різниця – різниця між оцінкою доходів та витрат у фінансовій звітності та податковій базі, внаслідок чого відповідна сума включається тільки для визначення фінансового результату або тільки об'єкта оподаткування.

Проте, незважаючи на існування відмінностей між порядком визнання й оцінкою доходів та витрат в процесі складання фінансової звітності та формування декларації з податку на прибуток, ст. 44 Податкового кодексу України (надалі – ПКУ) визначає, що для цілей оподаткування всі платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, що визначають об'єкти оподатку-

вання та/або податкові зобов'язання, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Таким чином, первинний документ, що фіксує факт здійсненої господарської операції, та рахунки й реєстри бухгалтерського обліку, які накопичують та систематизують інформацію, що містить первинні бухгалтерські документи, є спільним джерелом для визначення фінансового результату як у фінансовій звітності, так і в декларації з податку на прибуток.

Правила визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, розрахунку та сплати цього податку визначено розділом III "Податок на прибуток підприємств" ПКУ.

Платниками податку на прибуток є резиденти та нерезиденти України.

Відповідно до п. 1 ст. 133 ПКУ, платниками податку з числа резидентів є:

- суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами;
- управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту;
- підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту;
- неприбуткові установи та організації у разі отримання прибутку від неосновної діяльності та/або доходів, що підлягають оподаткуванню відповідно до цього розділу;
- відокремлені підрозділи платників податку, суб'єктів господарювання – юридичних осіб, які провадять господарську діяльність.

Об'єкт оподаткування податком на прибуток для резидентів складається з прибутку із джерелом походження:

- з України;
- поза межами України.

Прибуток із джерелом походження з України та поза її межами визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду (рис. 2.1).

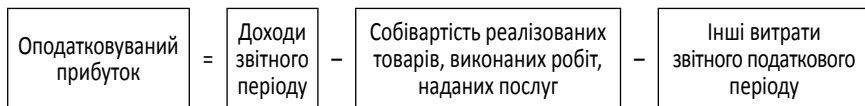


Рис. 2.1. Схема формування оподаткованого прибутку

Податок на прибуток розраховується за встановленими ПКУ ставками, виходячи з визначеної бази оподаткування. Ставка податку на прибуток установлена в таких розмірах:

- з 1 квітня по 31 грудня 2011 р. – 23 %;
- у 2012 р. – 21 %;
- у 2013 р. – 19 %;
- з 1 січня 2014 р. – 16 %.

Крім того, на період з 1 квітня 2011 р. по 1 січня 2016 р. окремі платники податку на прибуток можуть застосовувати нульову ставку оподаткування.

Для сплати податку на прибуток встановлено такі податкові періоди: календарні квартали, півріччя, три квартали, рік.

За результатами кожного звітного податкового періоду платник податку складає декларацію з податку на прибуток, яка подається до органів ДПС за місцем реєстрації платника податку. Форма та зміст декларації з податку на прибуток затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2011 № 1213.

Визначений у декларації розмір об'єкта оподаткування та розрахована сума податку після подання декларації до органів ДПС має статус узгодженого грошового зобов'язання.

Це означає, що держава в особі ДПС погоджується з платником податку про те, що останній справді має за звітний податковий період сплатити саме ту суму податку на прибуток, яка наведена в поданій декларації. Таким чином, держава є користувачем інформації про отримані доходи, витрати та визначену суму податку на прибуток, яка розкривається платником податку у показниках декларації.

Крім того, визначена в декларації сума узгодженого грошового зобов'язання стає одним із компонентів фінансового звіту, а саме:

- у балансі підприємства на звітну дату відображається сума узгодженого грошового зобов'язання з податку на прибуток;

- у звіті про фінансові результати наводиться сума витрат з податку на прибуток, яка включає загальну суму задекларованого податку на прибуток за звітний рік;
- у примітках до фінансових звітів розкривається інформація про складові, що сформували витрати (доходи) з податку на прибуток відповідно до вимог П(С)БО 17 “Податок на прибуток”.

Як відомо, фінансова звітність має досить широкий спектр користувачів, для яких інформація щодо стану розрахунків з бюджетом з податку на прибуток може мати досить важливе значення.

Отже, *метою аудиторської перевірки податку на прибуток є висловлення аудитором судження: чи відповідає інформація, наведена в декларації з податку на прибуток підприємства, про доходи, витрати, та визначений податок на прибуток вимогам чинного податкового законодавства щодо їх визнання, оцінки та порядку класифікації.*

Для досягнення поставленої мети необхідно перевірити:

- наявність та правильність оформлення первинних документів, які були підставою для визнання доходів та витрат у процесі обчислення розміру оподаткованого прибутку;
- склад та повноту формування доходів звітного періоду;
- склад витрат звітного періоду на його відповідність податковому законодавству;
- відповідність застосовуваних правил визнання різних груп доходів та витрат вимогам податкового законодавства;
- відповідність застосовуваних підходів щодо оцінки різних груп доходів та витрат відповідно до вимог податкового законодавства,

а також перевірити правильність:

- застосування облікових оцінок при визначенні амортизаційних витрат;
- класифікації доходів та витрат у показниках декларації з податку на прибуток;
- застосування ставок та порядок обчислення податку на прибуток.

## **Організація виконання процедур аудиторської перевірки податку на прибуток**

Процедури, пов'язані з отриманням розуміння діяльності платника податку та середовища його функціонування. Формування програми і процедур аудиторської перевірки податку на прибуток визначається насамперед особливостями здійснюваних платником податку господарських операцій та його операційних характеристик.

Передусім операційні характеристики та організаційна структура визначають статус платника податку з позицій його значення для бюджетоутворення, можливості застосування ним пільгових режимів оподаткування.

Види здійснюваних господарських операцій впливають на зміст доходів та витрат, які формують розмір об'єкта оподаткування.

Отже, **першим етапом** здійснення аудиторської перевірки податку на прибуток є отримання розуміння діяльності платника податку та середовища його функціонування.

Загальний комплекс здійснюваних аудитором процедур можна умовно поділити на п'ять напрямів:

- 1) отримання розуміння підприємства як платника податку на прибуток: його податковий статус, можливість застосування пільгових режимів оподаткування, особливості процедур сплати податку;
- 2) дослідження прийнятої облікової політики підприємства для цілей складання фінансової звітності та формування декларації з податку на прибуток. Тобто слід встановити, чи існують розбіжності в застосовуваних процедурах оцінки доходів та витрат. Також цей напрям включає процедури, спрямовані на вивчення системи внутрішнього контролю (документообіг, застосовувані на підприємстві процедури санкціонування операцій, застосовувані облікові системи, робочий план рахунків тощо);
- 3) дослідження складу доходів, які отримувало підприємство протягом звітного податкового періоду: їх зміст (від реалізації товарів, надання послуг, оренди тощо), форма отримання (готівкові, безготівкові, безоплатні), напрям отримання (в Україні, експортні, від операцій з пов'язаними особами);

- 4) дослідження складу витрат, які мало підприємство протягом звітного податкового періоду: їх зміст (собівартість реалізованої продукції (товарів), від отримання послуг, фінансові витрати, витрати від сплати податків тощо), форма здійснення (готівкові, безготівкові), джерело отримання (в Україні, імпортовані, від операцій з пов'язаними особами, отримані від нерезидента з офшорним статусом);
- 5) дослідження складу операцій з основними засобами та нематеріальними активами: склад (власні, орендовані за договором оперативної оренди або за договором фінансової оренди), форма використання у господарській діяльності (у власній господарській діяльності, передані в оперативну оренду, тимчасово виведені з експлуатації), зміна балансової вартості (переоцінка, поліпшення), рух (надходження, вибуття).

Отримання розуміння підприємства як платника податку на прибуток слугує базою для формування детальної програми і процедур аудиторської перевірки. Таке дослідження зазвичай проводиться на етапі укладення договору.

Зміст необхідної інформації для розуміння підприємства аудитор формує у спеціальному запиті, який направляється керівництву підприємства після прийняття рішення аудитором про можливість прийняття завдання.

З урахуванням напрямів проведення процедур щодо розуміння підприємства як платника податку на прибуток можна навести такий орієнтовний перелік необхідної інформації.

<b>І розділ. Оцінка податкового статусу</b>
Копія статуту
Копія свідоцтва про державну реєстрацію
Копія останнього свідоцтва про сплату єдиного податку
Копія свідоцтва платника ПДВ
Перелік контрагентів (покупців та постачальників) – пов'язаних осіб
Перелік та місцезнаходження філій та дочірніх підприємств (за наявності)
Штатний розпис
Ліцензії на види діяльності
Перелік відкритих розрахункових та депозитних рахунків



Середньооблікова чисельність працюючих за звітний фінансовий рік
Декларація з податку на прибуток за звітний рік (рік, що перевіряється)
Декларації про сплату податку на доходи фізичних осіб (ф.1ДФ) за звітний рік (рік, що перевіряється)
Декларації з податку на прибуток за три попередні роки, що передували звітному
Звіт про фінансові результати за звітний рік (рік, що перевіряється)
Розрахунки податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток за звітний рік (рік, що перевіряється)
Звіт про фінансові результати за три попередні роки, що передували звітному
Загальна сума сплачених до бюджету податків за останні чотири (послідовні) звітні квартали
Копії придбаних торгових патентів протягом звітного року (року, що перевіряється)
Протоколи зборів засновників (акціонерів), на яких приймалося рішення щодо виплати дивідендів протягом звітного року (року, що перевіряється)
Копія останнього акта (довідки) за результатами перевірки органами ДПС податку на прибуток
Копії податкових повідомлень-рішень, які отримувало підприємство протягом звітного періоду, щодо повноти та своєчасності сплати податку на прибуток
Копія акта опису майна, що знаходиться у податковій заставі
Копія рішення про розстрочення або відстрочення грошового зобов'язання або податкового боргу, пов'язаного зі сплатою податку на прибуток
Інші документи, що визначаються необхідними з позицій професійного судження аудитора
<b>ІІ розділ. Дослідження прийнятої облікової політики та системи внутрішнього контролю</b>
Наказ про облікову політику
Наказ про політику ціноутворення
Накази про проведення інвентаризації
Акти інвентаризації на останню дату
Робочий план рахунків (оборотно-сальдова відомість)
Посадові інструкції
Розпорядчі документи, що регламентують систему внутрішнього контролю щодо руху ТМЦ та грошових коштів

Внутрішні документи, що регламентують порядок проведення переоцінок ТМЦ та основних засобів
Перелік норм і нормативів, які застосовуються на підприємстві
Бюджети (плани доходів та витрат) та їх фактичне виконання за звітний період
Розрахунок суми відстрочених податкових активів (зобов'язань)
Інші документи, що визнані необхідними з позицій професійного судження аудитора
<b>III розділ. Дослідження складу доходів</b>
Договори, які діяли протягом звітного податкового періоду: <ul style="list-style-type: none"><li>– оренди (в яких підприємство є орендодавцем);</li><li>– з покупцями (вітчизняними);</li><li>– з покупцями (експорт);</li><li>– інші договори, за якими підприємство отримувало доходи</li></ul>
Перелік здійснюваних операцій протягом звітного податкового періоду, які мають пільгу з ПДВ
Перелік здійснюваних операцій протягом звітного податкового періоду, доходи від яких визнаються за касовим методом
Аналітична інформація щодо існуючої дебіторської заборгованості
Перелік судових справ, за якими підприємство є позивачем та відповідачем, які не закінчені на останню звітну дату
Перелік судових справ, за якими підприємство є позивачем та відповідачем, з яких прийнято судові рішення протягом звітного року
Копії судових рішень щодо підприємства, прийняті протягом звітного року
Інші документи, що визначаються необхідними з позицій професійного судження аудитора
<b>IV розділ. Дослідження складу витрат</b>
Договори, які діяли протягом звітного податкового періоду: <ul style="list-style-type: none"><li>– з постачальниками (вітчизняними);</li><li>– з постачальниками (імпорт);</li><li>– з підрядниками;</li><li>– кредитні;</li><li>– оренди (в яких підприємство є орендарем);</li><li>– застави;</li><li>– інші договори, за якими у підприємства виникають витрати</li></ul>
Перелік та вартість запасів, за якими не було руху понад один рік
Документи, на підставі яких проводилася переоцінка (уцінка) запасів та товарів

Документи, на підставі яких проводилося списання запасів у межах норм природного убутку
Аналітична інформація щодо існуючої кредиторської заборгованості
Інші документи, що визначаються необхідними з позицій професійного судження аудитора
<b>V розділ. Дослідження складу операцій з основними засобами та нематеріальними активами</b>
Перелік об'єктів обліку нематеріальних активів
Первинні документи, що пов'язані з придбанням основних засобів протягом періоду, що перевіряється
Аналітична інформація щодо операцій поліпшення основних засобів
Аналітична інформація щодо об'єктів обліку незавершеного будівництва
Аналітична інформація щодо складу об'єктів обліку основних засобів, які пов'язані з господарською діяльністю
Перелік об'єктів основних засобів, які передано в оренду
Перелік об'єктів основних засобів, які отримано в оренду
Первинні документи, що пов'язані з вибуттям основних засобів протягом періоду, що перевіряється
Перелік об'єктів основних засобів, які знаходяться на консервації
Балансова вартість об'єктів основних засобів, які не використовуються в господарській діяльності (не амортизуються в податковому обліку)
Документи, на підставі яких проводилася переоцінка основних засобів
Інші документи, що визначаються необхідними з позицій професійного судження аудитора

**Організація процесу здійснення процедур аудиторської перевірки податку на прибуток.** Декларація з податку на прибуток підприємства є кінцевим результатом облікового процесу господарських операцій підприємства з метою обчислення об'єкта оподаткування. Зміст та структуру декларації з податку на прибуток підприємства затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2011 № 1213. Вона являє собою систему взаємопов'язаних *агрегованих* показників. Зміст окремих показників декларації додатково розкривається у спеціальних 13 додатках, в яких наводиться детальна інформація про склад відповідної статті доходів або витрат.

Аналіз та зіставлення інформації, яка міститься в окремих показниках декларації та додатках, є досить важливим заходом і за своїм змістом є аналітичною процедурою. На практиці така процедура має спеціальну назву – камеральна перевірка, або процедура перевірки взаємоузгодженості показників. Як правило, ця процедура здійснюється на етапі планування аудиторської перевірки і дає змогу дійти висновку про існування перекручень у показниках податкової звітності, а також отримати первинну інформацію про склад доходів та витрат підприємства. Проте така процедура матиме сенс тоді, коли аудиторська перевірка податку на прибуток проводиться до настання граничного терміну подання декларації про прибуток підприємства до органів ДПС. Як відомо, одним із видів невиїзних перевірок є камеральні перевірки, які проводяться щодо поданих платником податку декларацій. Отже, якщо після подання декларації камеральна перевірка, яка проводиться ДПС, виявить невідповідності у зіставних показниках декларації, то про це платник податку отримає відповідне повідомлення.

Натомість аудитор обов'язково повинен дослідити в зворотному порядку всі етапи формування кожного рядка декларації про прибуток підприємства. І лише після цього він зможе сформувані справді обґрунтовані судження й зробити свій висновок про інформацію у податковій звітності в цілому. З цією метою інформація, яка міститься у декларації з податку на прибуток, розподіляється на сегменти (елементи):

- доходи;
- витрати;
- оподатковуваний прибуток;
- податок на прибуток.

Потім кожний сегмент (елемент) може бути розподілений на статті, зміст яких розкривається у відповідних додатках, статті, у свою чергу, на рахунки бухгалтерського обліку і, нарешті, статті бухгалтерського обліку – на первинні документи, що були підставою для здійснення господарських операцій і формування оподатковуваних доходів та витрат, на які не може бути зменшений об'єкт оподаткування.

Описаний процес дістав назву *“дезагрегація податкової декларації”*.

Як відомо, кожний показник декларації про податок на прибуток має бути сформований з урахуванням вимог розділу III ПКУ. Узагаль-

нення цих вимог дає змогу визначити основні принципи, які обов'язково мають виконуватись. А саме:

- *принцип документального забезпечення змісту показника декларації*, тобто наявності відповідним чином складених первинних документів, які є єдиною підставою для формування доходів та витрат;
- *принцип визнання доходів та витрат*, який полягає в тому, що залежно від виду доходи та витрати можуть визнаватися в тому податковому періоді, коли відбувається перехід права власності на товар чи підписується документ, який підтверджує факт надання послуги, або тоді, коли здійснюється фактична оплата поставленого товару;
- *принцип оцінки доходів та витрат*, який полягає в тому, що залежно від договірних особливостей здійснюваних операцій, оцінка доходів та витрат може здійснюватися не обов'язково за їх договірною вартістю, а за справедливою вартістю, чи визнаватися частково (у певному відсотку);
- *принцип відповідності витрат змісту господарської діяльності платника податку*, який полягає в тому, що витрати, які можуть зменшувати об'єкт оподаткування, обов'язково повинні бути пов'язані з господарською діяльністю. Основною характерною рисою господарської діяльності є те, що вона спрямована на отримання доходів;
- *принцип відсічення*, який полягає в тому, що показники доходів та витрат в декларації про податок на прибуток за звітний період можуть містити лише ті доходи та витрати, які фактично було здійснені в оподатковуваному періоді. виправлення помилок попередніх звітних періодів має відобразитися окремо, у спеціальному додатку, або уточнюючому розрахунку.

Для кожного конкретного випадку перевірки змістове наповнення принципів, які мають враховуватися при формуванні показників податкової декларації, залежатиме від операційних характеристик підприємства, що, у свою чергу, визначатиме особливості змісту процедур перевірки. Отже, на першому етапі дезагрегації податкової декларації необхідно:

- для кожного показника декларації про податок на прибуток підприємства визначити змістове наповнення принципу його

формування відповідно до вимог ПКУ та операційних характеристик діяльності підприємства;

– для кожного ідентифікованого принципу визначити зміст процедур перевірки.

На другому етапі дезагрегації податкової декларації необхідно дослідити зміст кожного показника та встановити взаємозв'язок з оборотами по рахунках бухгалтерського обліку, на яких накопичено відповідну інформацію про доходи або витрати.

З цією метою в процесі аудиторської перевірки використовують такий прийом, як складання *“пробної декларації”* (табл. 2.1). Цей прийом базується на тому, що за умови правильного використання підприємством рахунків бухгалтерського обліку та проведення необхідних коригувань, які не фіксуються в системі рахунків бухгалтерського обліку, по закінченні звітного податкового періоду вони повинні формувати систематизовану інформацію про склад доходів та витрат з відповідних показників декларації з податку на прибуток. Виходячи з цього припущення, аудитор формує показники декларації, ґрунтуючись лише на сформованих оборотах на рахунках бухгалтерського обліку. Отриманий результат порівнюється з декларацією про податок на прибуток підприємства, яка подана підприємством для перевірки.

При складанні пробної декларації аудитор може отримати результат, що діагностуватиме:

- правильність застосування рахунків бухгалтерського обліку;
- показники декларації, які потребують коригувань внаслідок існування податкових різниць або наявності помилок.

На третьому етапі дезагрегації показників податкової звітності проводиться поділ облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку на елементи, якими є господарські операції та відповідні документи, що зафіксували факт здійснення таких операцій.

Дослідження господарських операцій на рівні первинних документів на відповідність їх принципам формування доходів та витрат згідно з вимогами податкового законодавства спрямоване на перевірку аудитором змісту оборотів по рахунках, на яких відображена та чи інша господарська операція. Таким чином, здійснюється оцінювання показника декларації, зміст якого визначається на підставі інформації, яка обліковується на відповідному рахунку бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.1

## Пробна декларація з податку на прибуток підприємства

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Значення, грн			Суми, що відображені в оборотах	
		За даними підприємства	За даними аудиту (сум. гр. 6 ÷ гр. и)	Відхилення гр. 4 – гр. 3	Дт 701 Кт 791	6 ... и
1	2	3	4	5	6	...
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03):	01					
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02					
Інші доходи	03 ІА					
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04					
Витрати операційної діяльності, у тому числі:	05					
собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1					
Інші витрати (сума рядків 06.1 – 06.5)	06					
Адміністративні витрати	06.1					
Витрати на збут	06.2					
Фінансові витрати відносно до пп. 138.10.5 п. 138.10 ст. 138 розділу III Податкового кодексу України, у тому числі:	06.3					

Закінчення табл. 2.1

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Значення, грн			Суми, що відображені в оборотах	
		За даними підприємства	За даними аудиту (сум. гр. 6 ÷ гр. 11)	Відхилення гр. 4 – гр. 3	Дт 701 Кт 791	
1	2	3	4	5	6	7
проценти, що включаються до витрат з урахуванням обмежень, встановлених п. 141.2 ст. 141 розділу III Податкового кодексу України	06.3.1					
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ					
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від'ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) рік)	06.5					
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 – рядок 04) (+, –)	07					



Процес дезагрегації звітності дістав назву “*сегментація аудиту*”. В свою чергу, елементи, щодо яких проводитимуться процедури перевірки, мають назву – “*сегменти аудиту*”.

Сегментація галузі аудиту широко застосовується у практиці аудиту фінансової звітності і пов’язана з визначенням господарських циклів у їх взаємозв’язку з рахунками бухгалтерського обліку. Проте вона також може бути інструментом організації процесу проведення процедур аудиту податку на прибуток.

Різні дослідження з теорії і практики аудиту дещо по-різному проводять сегментацію аудиту за господарськими циклами. Для прикладу можна провести наступне групування сукупності господарських операцій підприємства у такі взаємопов’язані цикли, які також можуть використовуватись і в аудиті податку на прибуток:

- цикл придбання та витрат;
- виробничий цикл;
- цикл реалізації та отримання доходів;
- фінансово-інвестиційний цикл.

Взаємозв’язок основних циклів господарських операцій формує зміст фінансово-господарської діяльності підприємства (рис. 2.2).

Визначення господарських циклів дає змогу застосовувати в процесі аудиту **метод направленої тестування**. Метод направленої тестування в процесі проведення процедур аудиту податку на прибуток базується на дослідженні кредитових оборотів на рахунках обліку операцій, пов’язаних з формуванням витрат, та дебетових оборотів на рахунках обліку операцій, пов’язаних з формуванням доходів, у взаємозв’язку з відповідними показниками декларації про прибуток підприємства.

Визначення в циклах господарських операцій типових (однорідних) проведення та подальше їх направлене тестування дає змогу системно перевіряти зміст показників декларації з податку на прибуток підприємства та зменшити витрати часу на проведення процедур перевірки.

Для досягнення кінцевої мети аудиту податку на прибуток доцільно застосовувати підхід щодо проведення сегментації, який базується на *дослідженні кредитових та дебетових оборотів по рахунках обліку у їх взаємозв’язку з відповідними показниками декларації з податку на прибуток*.

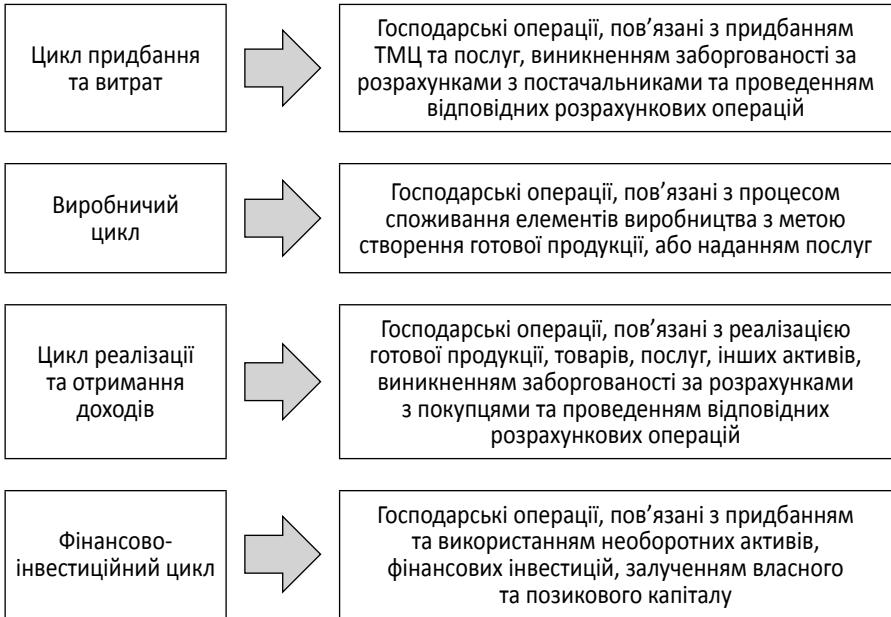


Рис. 2.2. Взаємозв'язок основних циклів господарських операцій

Наприклад, якщо досліджуються (*перевіряються*) кредитові обороти по рахунку 661 “Розрахунки за виплатами працівникам”, то одночасно перевіряються (*підтверджуються*) статті декларації:

	<i>Стаття декларації</i>
<i>У складі собівартості придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)</i>	
Прямі витрати на оплату праці	05.1
<i>У складі витрат на збут</i>	
Витрати на оплату праці	06.1
<i>У складі адміністративних витрат</i>	
Витрати на оплату праці	06.2

У процесі дослідження аудитор перевіряє витрати щодо завищення, а доходи – стосовно заниження.

## **2.2. ПРОГРАМА І ПРОЦЕДУРИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ДОХОДІВ, ЯКІ ВРАХОВУЮТЬСЯ ПРИ ОБЧИСЛЕННІ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК**

Першою складовою, яка визначає об'єкт оподаткування податком на прибуток, є дохід.

З метою оподаткування загальна сукупність доходів, які отримує підприємство протягом звітного податкового періоду, поділяється на дві основні групи:

- доходи від операційної діяльності;
- інші операційні доходи.

Під час складання програми аудиту доходів необхідно запланувати процедури, виконання яких дасть змогу перевірити, що:

- усі доходи, які задекларовано підприємством, підтверджуються належним чином оформленими первинними документами і в повному обсязі відображені у відповідних показниках декларації;
- доходи визнані в тому податковому періоді, який визначається нормами чинного податкового законодавства;
- доходи оцінені в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації отриманої в будь-якій формі, а в окремих випадках не нижче звичайної ціни;
- доходи, які наведені у відповідних показниках декларації, відносяться до звітного податкового періоду, а доходи попередніх звітних податкових періодів, відображені через процедури виправлення помилок, – до раніше поданих декларацій.

### ***Програма і процедури аудиторської перевірки доходів від операційної діяльності (табл. 2.2)***

Доходи від операційної діяльності підприємств (окрім банківських установ) включають доходи від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо). У бухгалтерському обліку підприємства ця група доходів відображається на субрахунках до рахунка 70 “Доходи від реалізації”:

- 701 “Дохід від реалізації готової продукції”;
- 702 “Дохід від реалізації товарів”;
- 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”;
- 704 “Вирахування з доходу”.

Таблиця 2.2

## Програма аудиту доходів від операційної діяльності

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
<b>I. Дохід від реалізації готової продукції</b>			
1.1	Перевірка відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з реалізацією готової продукції, вимогам щодо їх складання		
1.1.1		Скласти реєстр застосовуваних на підприємстві документів, які фіксують здійснені операції реалізації	Рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні
1.1.2		Перевірити зміст застосовуваних первинних документів на наявність обов'язкових реквізитів та їх фактичне оформлення	Рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні
1.2	Перевірка документального підтвердження операцій реалізації	Перевірити наявність належним чином оформлених накладних, товарно-транспортних накладних за операціями реалізації	Реєстр операцій за кредитом рахунка 701, накладні, товарно-транспортні накладні
1.3	Перевірка повноти включення до складу доходів від реалізації всіх фактично здійснених операцій відвантаження протягом звітного податкового періоду		
1.3.1		Перевірити операції реалізації, які відображено в обліку протягом січня як звітного, так і наступного років на наявність накладних, які датовані минулим роком	Накладні, товарно-транспортні накладні

Продовження табл. 2.2

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.3.2		Провести запит на зовнішнє підтвердження обсягів реалізації (кількість та вартість) у розрізі контрагентів, яким було реалізовано продукцію протягом останньої декади звітного податкового періоду	
1.3.3		Провести спостереження щодо здійснення операцій відвантаження	
1.3.4		Провести інвентаризацію замшків готової продукції	
1.3.5		Перевірити документальне підтвердження вартості готової продукції, яка відвантажена покупцю, але фактично знаходиться в дорозі	
1.3.6		Звірити кількість відвантаженої продукції за даними складського обліку з даними бухгалтерського обліку	Складські звіти, відомість відвантаження
1.3.7		Перевірити повноту включення до складу доходів операції реалізації за договорами комісії	Звіти комісіонера
1.4	Перевірити правильність визначення дати визнання доходів		
1.4.1		Дослідити умови поставок готової продукції, які визначають момент передачі права власності	Укладені договори на реалізацію продукції
1.4.2		Провести запит комісіонеру для отримання копій документів, на підставі яких фактично було реалізовано комісійний товар	Звіти комісіонера
1.5	Перевірити правильність оцінки доходів		
1.5.1		Дослідити порядок ціноутворення та особливості надання знижок покупцям	Політика ціноутворення, затвержені прейскуранти відпускних цін

Продовження табл. 2.2

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.5.2		Дослідити порядок затвердження та перегляду цін на власну готову продукцію	Накази, розпорядження, акти інвентаризації, які проводяться з метою переоцінок
1.5.3		Перевірити ціни, які були фактично застосовані протягом найближчої дати після проведення перегляду цін	Затвержені прейскуранти відпускних цін, накладні, товарно-транспортні накладні
1.5.4		Перевірити накладні на відвантаження готової продукції щодо правильності застосування цін відповідно до: – чинного на момент відвантаження прейскуранта; – умов договору реалізації (поставки)	Договори поставки, затвержені прейскуранти відпускних цін, накладні, товарно-транспортні накладні
1.5.5		Перевірити накладні на відвантаження готової продукції пов'язаним особам щодо відповідності застосовуваних цін рівню, не нижчому від звичайної ціни	Політика ціноутворення, затвержені прейскуранти відпускних цін, накладні, товарно-транспортні накладні
1.5.6		Перевірити правильність визначення доходу від здійснення операцій реалізації продукції на експорт	Виписки банків по валютному рахунку, вантажні митні декларації
1.5.7		Перевірити правильність визначення доходу від здійснення бартерних операцій	Бартерний договір, придбткові документи, що підтверджують факт надходження активів чи надання послуг відповідно до умов договору, накладні на відвантаження продукції, інформація про рівні звичайних цін

Продовження табл. 2.2

№ з/п	Напряги перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
<b>II. Дохід від реалізації товарів</b>			
2.1	Перевірка відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з реалізацією товарів, вимогам щодо їх складання	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п.1.1.1 та п.1.1.2	Рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні
2.2.	Перевірка документального підтвердження операцій реалізації товарів	Перевірити наявність належним чином оформлених накладних, товарно-транспортних накладних по операціях реалізації	Реєстр операцій за кредитом рахунка 702, накладні, товарно-транспортні накладні, касові звіти
2.3	Перевірка повноти включення до складу доходів від реалізації всіх фактично здійснених операцій відвантаження товарів протягом звітного періоду	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п.1.3.1 – п.1.3.7	Накладні, товарно-транспортні накладні, складські звіти, відомість відвантаження, звіти комісонера
2.4	Перевірити правильність визначення дати визнання доходів	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п.1.4.1 – п.1.4.2	Укладені договори на реалізацію продукції, звіти комісонера
2.5	Перевірити правильність оцінки доходів	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п.1.5.1 – п.1.5.7	Договори поставки, полігона ціноутворення, затвержені трейскуранти відпускних цін, накази, розпорядження, акти інвентаризації, які проводяться з метою переоцінок, накладні, товарно-транспортні накладні, виписки банків за валютним рахунком, вантажні митні декларації

Продовження табл. 2.2

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
<b>III. Дохід від виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера</b>			
3.1	Перевірка відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з наданням послуг, виконанням робіт	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п.1.1.1 та п.1.1.2	Рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні
3.2	Перевірка документального підтвердження операцій отримання доходів від надання послуг, виконання робіт	Перевірити наявність належним чином оформлених актів виконаних робіт	Реєстр операцій за кредитом рахунка 703, акти виконаних робіт, розрахунок доходу від виконання робіт за довгостроковим договором
3.3	Перевірка правильності визначення дати визнання доходів від надання послуг, виконання робіт		
3.3.1		Дослідити прийняту на підприємстві облікову політику, яка визначає порядок визнання доходів від надання послуг	Облікова політика підприємства
3.3.2		Дослідити умови договорів, які визначають графічні дати закінчення робіт або представлення результатів виконаних послуг	Укладені договори
3.3.3		Порівняти фактичні дати підписання актів виконаних робіт з договірними та з'ясувати причини розбіжностей між ними	Укладені договори, підписані акти виконаних робіт або наданих послуг



Закінчення табл. 2.2

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
3.3.4		Перевірити розрахунок ступеня завершеності операцій з надання послуг з довготривалим технологічним циклом	Договір на надання послуг з довготривалим технологічним циклом, кошторис витрат на виконання довгострокового договору, облікові дані щодо фактичного обсягу здійснених витрат на виконання договору
3.4	Перевірити правильність оцінки доходів	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п.1.5.1, п.1.5.6, п.1.5.7	Політика ціноутворення, затвержені преїскуранти відпускних цін, виписки банків за валютним рахунком, акти виконаних робіт, бартерний договір, прибуткові документи, що підтверджують факт надходження активів чи надання послуг відповідно до умов договору, накладні на відвантаження продукції

**Примітка.** До змісту програми включають інші процедури залежно від фактичних обставин, пов'язаних з особливостями господарської діяльності підприємства як платника податку на прибуток.

Загальна сума доходу від операційної діяльності, яка отримана платником податку протягом звітного податкового періоду, відображається у показнику “Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))” – рядок 02 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Отже, виконання процедур аудиту в цьому сегменті буде пов'язано із дослідженням інформації, яка систематизована на названих субрахунках.

### ***Програма і процедури аудиторської перевірки інших доходів (табл. 2.3)***

Склад інших доходів, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, визначається п. 5 ст. 135 ПКУ.

У бухгалтерському обліку визнані доходи, які податковим законодавством віднесено до складу “Інших доходів”, відображаються на таких рахунках:

- 71 рахунок “Інший операційний дохід”;
- 73 рахунок “Інші фінансові доходи”;
- 74 рахунок “Інші доходи”;
- 75 рахунок “Надзвичайні доходи”.

Загальна сума цієї групи доходів, яка отримана платником податку протягом звітного податкового періоду, відображається у показнику “Інші доходи” – рядок 03 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства та розшифровується за складовими у показниках додатку ІД “Інші доходи”.

Склад доходів, які входять до статті “Інші доходи”, та джерела отримання відповідних облікових записів наведено у табл. 2.4.

Отже, виконання процедур аудиту в цьому сегменті буде пов'язано із дослідженням інформації, яка систематизована на названих субрахунках.

### ***Виконання процедур аудиторської перевірки доходів, які враховуються при обчисленні податку на прибуток***

**Виконання процедур аудиторської перевірки доходів від операційної діяльності.** Доходи від операційної діяльності з метою ви-

Таблиця 2.3

## Програма аудиту інших доходів

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
<b>I. Дохід у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів</b>			
1.1	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з отриманням дивідендів від нерезидентів	Перевірити наявність документів, що підтверджують здійснення інвестиції	Акції, сертифікати, виписки з рахунків, на яких зберігаються акції – залежно від встановлених вимог тієї чи іншої держави, договір на купівлю акцій, первинні документи, що підтверджують факт оплати акцій (виписки банку, митні декларації, тощо)
1.2	Перевірка правильності визначення дати визнання доходів	Перевірити документи, що підтверджують факт нарахування дивідендів	Офіційна інформація, що оприлюднюється у ЗМІ (періодичні видання, веб-сайти компаній тощо), виписки з протоколів акціонерів, засновників
1.2.1	Перевірити правильність визнання доходів від дивідендів у бухгалтерському обліку	Перевірити правильність визнання доходів від дивідендів у бухгалтерському обліку	Реєстр операцій по кредиту рахунків 732, 141
1.2.2	Перевірити правильність визнання доходів від дивідендів для цілей оподаткування	Перевірити правильність визнання доходів від дивідендів для цілей оподаткування	Реєстр операцій по кредиту рахунків 732, 141
1.3	Перевірка правильності оцінки доходів від дивідендів	Перевірити правильність оцінки доходів від дивідендів на дату їх визнання в бухгалтерському обліку	Інформація про офіційний курс гривні на дату нарахування дивідендів
1.3.1			

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напряги перевірки	Зміст аудиторської процедури	Аджерело інформації
1.3.2		Перевірити правильність оцінки доходів від дивідендів на дату їх визнання для цілей оподаткування	Інформація про офіційний курс гривні на дату визнання доходів відповідно до п.137.16 ПКУ
<b>II. Доходи від операцій оренди</b>			
2.1	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з отриманням доходів від оренди		
2.1.1		Перевірити документи, які підтверджують право власності на майно, яке здається в оренду	Свідоцтво про право власності, технічні паспорти, накладні на оприбуткування тощо
2.1.2		Перевірити наявність належним чином оформлених документів, на підставі яких визнаються доходи від орендних операцій	Акти наданих послуг
2.2.	Перевірка правильності класифікації орендних операцій		
2.2.1		Дослідити зміст укладених договорів оренди	Договори оренди
2.2.2		Протестувати зміст договорів оперативної оренди на наявність ознак фінансової оренди	Договори оренди, інформація про співвласливу вартість об'єктів оренди, інформація про можливість використання об'єкта оренди іншими орендарями тощо
2.3	Перевірка правильності визнання та оцінки доходів від оренди		
2.3.1		Дослідити умови договорів оренди щодо визначення дати нарахування оренди	Договори оренди

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
2.3.2		Перевірити правильність нарахування доходів від оренди відповідно до умов договорів оренди	Договори оренди, рахунки на оренду
2.3.3		Перевірити правильність визнання доходів від оренди в бухгалтерському обліку	Кредитові обороти за рахунками 713, 732
2.3.4		Дослідити порядок розрахунку орендної плати	Політика про ціноутворення, договори оренди, рахунки на оренді послуги
2.3.5		Встановити статус орендарів (виявити пов'язаних осіб) з метою необхідності застосування звичайних цін	Договори оренди, інформація про перелік пов'язаних осіб
2.3.6		Перевірити відповідність вартості орендних послуг рівню звичайних цін	Рахунки на оренду, інформація про рівень звичайних цін на відповідному ринку
<b>III. Доходи від штрафів, неустойки, пені, а також доходів від фактично отриманої суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертається на його користь відповідно до рішення суду</b>			
3.1	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з отриманням доходів від штрафів, неустойки, пені	Перевірити документи, на підставі яких було визначено доходи від штрафів, неустойки, пені	Укладені господарські договори, претензійне листування, судові позови, рішення судів
3.2	Перевірка правильності визнання та оцінки доходів від штрафів, неустойки, пені		
3.2.1		Перевірити правильність визнання доходів від штрафів, неустойки, пені в бухгалтерському обліку	Кредитові обороти за рахунками 715, 719

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Ажерело інформації
3.2.2		Перевірити правильність визнання доходів від штрафів, неустойки, пені для цілей розрахунку оподатковуваного прибутку	Банківські виписки, кредитові обороти за рахунком 37
<b>IV. Доходи від безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг, безнадійної кредиторської заборгованості</b>			
4.1	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних із доходами від безоплатного отримання товарів, робіт, послуг, безнадійної кредиторської заборгованості		
4.1.1		Перевірити наявність належним чином оформлених накладних, актів виконаних робіт, наданих послуг, що підтверджують факт операції безоплатного отримання товарів, робіт, послуг	Накладні, товарно-транспортні накладні, акти прийому-передачі об'єктів основних засобів та матеріальних активів, акти прийняття виконаних робіт, наданих послуг
4.1.2		Перевірити наявність належним чином оформлених первинних документів, на підставі яких на підприємстві списується безнадійна кредиторська заборгованість	Доповідні записки, протоколи засідань керівних органів підприємства
4.2	Перевірка повноти формування доходів від безоплатного отримання товарів, робіт, послуг, безнадійної кредиторської заборгованості		

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
4.2.1		Перевірити правильність визнання доходів від безоплатного отримання товарів, робіт, послуг, безнадійної кредиторської заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку	Кредитові обороти за рахунками 717, 719, 745
4.2.2		Порівняти дату визнання доходів від безоплатно отриманих основних засобів та нематеріальних активів у бухгалтерському та податковому обліку протягом звітного податкового періоду	Кредитові обороти за рахунком 745, відомість нарахування амортизації безоплатно отриманих ОЗ та НА
4.2.3		Перевірити правильність повноти включення до складу доходів вартості безоплатно отриманих основних засобів та нематеріальних активів протягом звітного податкового періоду	Кредитовий оборот за рахунком 42
4.2.4		Провести процедуру огляду фактичних умов господарювання підприємства щодо виявлення активів, які використовуються безоплатно (активів, які фактично не обліковуються на рахунках бухгалтерського обліку, та за ними немає договорів оренди)	
4.2.5		Дослідити склад кредиторської заборгованості на кінець звітного податкового періоду щодо термінів її виникнення	Дані аналітичного обліку до рахунків обліку кредиторів, первинні документи, що підтверджують факт виникнення кредиторської заборгованості
4.2.6		Провести запит на зовнішнє підтвердження кредиторської заборгованості	

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напряги перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
4.2.7		Провести процедуру щодо отримання інформації із зовнішніх джерел про фактичний стан кредиторів з метою виявлення банкрутів, підприємств, які перебувають у процесі ліквідації та діяльність яких фактично припинено	Засоби масової інформації, дані з інших джерел
4.2.8		Визначити перелік кредиторів, за якими термін непогашення заборгованості становить більше трьох років	Дані аналітичного обліку до рахунків обліку кредиторів, первинні документи, що підтверджують факт виникнення кредиторської заборгованості
4.2.9		Протестувати кредиторську заборгованість, за якою термін непогашення становить більше трьох років, на предмет її безнадійності	Дані аналітичного обліку до рахунків обліку кредиторів, первинні документи, що підтверджують факт виникнення кредиторської заборгованості
4.2.10		Порівняти перелік кредиторів, щодо яких підприємство визнало протягом звітного податкового періоду кредиторську заборгованість як безнадійну, з результатами тестування відповідно до п. 4.2.5	
4.2.11		Порівняти суми фактично включеної до складу доходів суми, визнаної підприємством безнадійною кредиторською заборгованістю, з результатами проведеного тестування відповідно до п. 4.2.5	
4.3	Перевірка правильності оцінки доходів від безоплатного отримання товарів, робіт, послуг, безнадійної кредиторської заборгованості		



Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
4.3.1		Отримати інформацію із зовнішніх джерел про рівень звичайних цін щодо фактично отриманих безоплатно протягом звітного податкового періоду товарів, робіт, послуг	Засоби масової інформації, дані з інших джерел
		Перевірити підстави для визначення звичайних цін щодо безоплатно отриманих основних засобів та нематеріальних активів	Звіт про оцінку незалежного оцінювача
		Порівняти дані бухгалтерського обліку щодо оцінки безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг з рівнем звичайних цін	
<b>V. Доходи від поворотної фінансової допомоги</b>			
5.1	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з доходами від безоплатного отримання товарів, робіт, послуг, безплатної кредиторської заборгованості	Перевірити наявність належним чином оформлених документів, що підтверджують факт операції отримання поворотної фінансової допомоги	Договір на надання поворотної фінансової допомоги, банківські виписки
5.1.1		Перевірити наявність належним чином оформлених документів, що підтверджують факт операції отримання поворотної фінансової допомоги	Договір на надання фінансової допомоги, банківські виписки
5.1.2		Дослідити умови надання фінансової допомоги з метою визначення її виду (поворотна, безповоротна)	Договір на надання фінансової допомоги
5.2	Перевірка податкового статусу позичальника		

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напряги перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
5.2.1		Провести запит щодо статусу позикодавця – юридичної особи як платника податку на прибуток	Договір на надання фінансової допомоги, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб
5.2.2		Проаналізувати склад засновників з метою визначення статусу позикодавця як засновника підприємства	Статут підприємства, виписка з рахунка обліку цінних паперів (акцій) тощо
5.3	Перевірка правильності визнання та оцінки доходів від отримання поворотної фінансової допомоги		
5.3.1		Проаналізувати склад кредиторської заборгованості за неповерненою поворотною фінансовою допомогою щодо дати її виникнення на кінець звітного податкового періоду	Дані аналітичного обліку кредиторської заборгованості за рахунками 37, 68
5.3.2		Скласти реєстр неповерненої фінансової допомоги від засновників (учасників) підприємства на кінець звітного податкового періоду	Дані аналітичного обліку кредиторської заборгованості за рахунками 37, 68
5.3.3		Скласти реєстр неповерненої фінансової допомоги від неплатників податку на прибуток (окрім засновників (учасників)) на кінець звітного податкового періоду та визначити дати її фактичного отримання	Дані аналітичного обліку кредиторської заборгованості по рахунках 37, 68
5.3.4		Виявити у складі реєстру, який був складений відповідно до п. 5.3.3, неповернені суми фінансової допомоги, які фактично були отримані протягом звітного податкового періоду	Банківські виписки, реєстр операцій за кредитом рахунків 37 та 68

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напряги перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
		Порівняти дані, які були отримані за результатами виконання процедури 5.3.4 з показниками податкової декларації Додатком ІА	Додаток ІА
<b>VI. Доходи від отримання цільового фінансування</b>			
6.1	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з отриманням цільового фінансування		
6.1.1		Дослідити зміст нормативно-правових документів, на підставі яких підприємство отримує цільове фінансування	
6.1.2		Перевірити документи, які підтверджують факт отримання цільового фінансування	Банківські виписки
6.1.3		Перевірити документи, які підтверджують фактичне використання коштів бюджетного фінансування	Наказні, платіжні відомості, акти виконаних робіт, видаткові касові ордери, банківські виписки тощо
6.2	Перевірка правильності визнання та оцінки доходів від цільового фінансування		
6.2.1		Перевірити відповідність фактичного використання цільового фінансування	Умови отримання цільового виконання, наказні, платіжні відомості, акти виконаних робіт, видаткові касові ордери, банківські виписки тощо
6.2.2		Перевірити правильність визнання доходів від цільового фінансування в бухгалтерському обліку	Кредитові обороти за рахунком 718

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напряги перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
6.2.3		Перевірити правильність оцінки доходу від цільового фінансування придбання основних засобів та нематеріальних активів	Розрахунок амортизації за звітний період придбаних за кошти цільового фінансування основних засобів та нематеріальних активів
6.2.4		Перевірити правильність визнання доходів від отримання цільового фінансування на компенсацію раніше понесених збитків	Виписка банку
6.2.5		Перевірити правильність визнання доходів від отримання цільового фінансування у випадках, коли таке фінансування отримується не для придбання ОЗ та НА, чи компенсації раніше понесених збитків	Первинні документи, що підтверджують факт витрат; пов'язаних із виконанням умов цільового фінансування: накладні, платіжні відомості, акти виконаних робіт, видаткові касові ордери, банківські виписки тощо
<b>VII. Доходи від операцій реалізації необоротних активів</b>			
7.1	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з доходами від реалізації необоротних активів	Перевірити наявність належним чином оформлених накладних, товарно-транспортних накладних за операціями реалізації	Реєстр операцій за кредитом рахунка 701, накладні, акти на списання основних засобів
7.2.	Перевірка правильності оцінки доходів від реалізації виробничих основних засобів		
7.2.1		Перевірити відповідність суми визначеного доходу за даними бухгалтерського обліку умовам договору на реалізацію об'єкта ОЗ	Договір на реалізацію, дані за кредитовим оборотом за рахунком 712

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
7.2.2		Перевірити статус покупця об'єкта основних засобів для цілей застосування звичайних цін (пов'язані особи)	Договір на реалізацію, Статут підприємства, перелік пов'язаних осіб, який складається безпосередньо підприємством, інша доведена зовнішня інформація
7.2.3		Перевірити відповідність застосовуваної ціни реалізації рівню звичайних цін у випадках реалізації пов'язаним особам	Звіт про оцінку незалежного оцінювача, інша доречна аналітична інформація
7.2.4		Перевірити правильність визначення балансової вартості об'єкта основних засобів, який було продано протягом звітного податкового періоду	Облікова форма ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку", оборотно-сальдова відомість до рахунка обліку першої вартості об'єкта основних засобів, облікова форма ОЗ-14 "Розрахунок амортизації основних засобів", оборотно-сальдова відомість до рахунка обліку амортизації об'єкта основних засобів
7.2.5		Перевірити правильність визначення доходу, який враховується для розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток за результатами виконаних процедур 7.2.1–7.2.4	Розрахунок доходу (витрат) з урахуванням необхідності застосування звичайних цін
7.3	Перевірка правильності оцінки доходів від реалізації основних засобів невиробничого призначення		
7.3.1		Перевірити відповідність суми визначеного доходу за даними бухгалтерського обліку умовам договору на реалізацію об'єкта ОЗ	Договір на реалізацію, дані за кредитовим оборотом за рахунком 712

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напряги перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
7.3.2	Перевірити статус покупця об'єкта основних засобів для цілей застосування звичайних цін (пов'язані особи)	Перевірити відповідність застосовуваної ціни реалізації рівню звичайних цін у випадках реалізації пов'язаним особам	Договір на реалізацію, Статут підприємства, перелік пов'язаних осіб, який складається безпосередньо підприємством, інша доречна зовнішня інформація
7.3.3		Перевірити правильність визначення первісної вартості об'єкта основних засобів, що має статус "невиробничого", який було продано протягом звітного податкового періоду	Звіт про оцінку незалежного оцінювача, інша доречна аналітична інформація
7.3.4		Перевірити правильність визначення доходу, який враховується для розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток за результатами виконаних процедур 7.3.1–7.3.4	Облікова форма ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку", оборотно-сальдова відомість до рахунка обліку первісної вартості об'єкта основних засобів
7.3.5		Перевірити наявність установчих документів на землю	Розрахунок доходу (витраг) з урахуванням необхідності застосування звичайних цін
7.4	Перевірка правильності оцінки доходів від продажу землі	Перевірити наявність установчих документів на землю	Свідчення на право власності, договір на придбання землі тощо
7.4.1		Перевірити відповідність суми визначеного доходу за даними бухгалтерського обліку умовам договору на продаж землі	Договір на реалізацію, дані за кредитовим оборотом за рахунком 74
7.4.2			

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
7.4.3		Перевірити статус покупця об'єкта основних засобів для цілей застосування звичайних цін (пов'язані особи)	Договір на реалізацію, Статут підприємства, перелік пов'язаних осіб, який складається безпосередньо підприємством, інша доречна зовнішня інформація
7.4.4		Перевірити відповідність застосовуваної ціни реалізації рівню звичайних цін у випадках реалізації пов'язаними особам	Звіт про оцінку незалежного оцінювача, інша доречна аналітична інформація
7.4.5		Перевірити правильність визначення балансової вартості землі, яка продається, протягом звітного податкового періоду	Облікова форма ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку", оборотно-сальдова відомість до рахунка обліку первісної вартості об'єкта основних засобів
7.4.6		Перевірити правильність визначення балансової вартості землі, яка була отримана у власність у процесі приватизації і продається, протягом звітного податкового періоду	Звіт про оцінку незалежного оцінювача
7.4.7		Перевірити правильність визначення доходу, який враховується для розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток за результатами виконаних процедур 7.4.2-7.4.6	Розрахунок доходу (витрат) з урахуванням необхідності застосування звичайних цін
7.5	Перевірка правильності оцінки доходів від операцій реалізації цінних паперів		

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Ажерело інформації
7.5.1		Перевірити наявність первинних документів, які підтверджують володіння підприємством цінними паперами, що засвідчують права власності чи відносини позики	Копії статутів підприємств, в які було вкладено реалізовані протягом звітного року інвестиції, копії облігацій, векселів, які було реалізовано протягом звітного року, виписки з рахунків обліку цінних паперів, акти приймання-передачі цінних паперів, договори купівлі-продажу деривативів
7.5.2		Перевірити правильність класифікації цінних паперів для цілей податкового обліку	Аналітичні дані за групами обліку цінних паперів
7.5.3		Перевірити суму фактично здійснених витрат на придбання цінних паперів протягом звітного податкового періоду в розрізі окремих груп обліку цінних паперів	Дебетові обороти за рахунками обліку, 141, 142, 351, договори купівлі-продажу, акти прийому-передачі цінних паперів, банківські виписки
7.5.4		Перевірити правильність обліковуваних сум збитків від операцій з цінними паперами в розрізі окремих груп обліку цінних паперів, які підприємство отримало протягом попередніх звітних податкових періодів	Додаток ЦП за попередній та звітний податковий період, аналітичні відомості податкового обліку операцій з цінними паперами
7.5.5		Перевірити суми фактично отриманих доходів від продажу цінних паперів протягом звітного податкового періоду в розрізі окремих груп обліку цінних паперів	Кредитові обороти за рахунком 742, договори купівлі-продажу, акти прийому-передачі
7.5.6		Перевірити правильність визначення доходу, який враховується для розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток за результатами виконаних процедур 7.5.3–7.5.5	Розрахунок доходу (витрат), дододаток ЦП



Закінчення табл. 2.3

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
<b>VIII. Доходи від операцій минулих періодів</b>			
8.1	Перевірка повноти формування доходів минулих звітних періодів		
8.1.1		Проаналізувати зміст фінансової звітності підприємства за звітний період, яка відповідає звітному податковому періоду, та визначити наявність виявлених підприємством доходів минулих періодів	“Звіт про власний капітал”
8.1.2		Перевірити склад кредитового обороту за рахунком 441 за звітний податковий рік	Кредитовий оборот за рахунком 441
8.1.3		Перевірити операції реалізації, які відображено в обліку протягом січня як звітного року, на наявність накладних, які датовані минулим роком	Накладні, товарно-транспортні накладні
8.1.4		Перевірити правильність декларування виявлених доходів минулих періодів	Додаток ВП

**Примітка.** До змісту програми включають інші процедури залежно від фактичних обставин, пов'язаних з особливостями господарської діяльності підприємства як платника податку на прибуток.

Таблиця 2.4  
**Джерела отримання облікової інформації про інші доходи, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток**

Номер підпункту ПКУ	Вид доходу	Рахунок обліку доходу
135.5.1	Доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами	Кредит субрахунків 731, 732, 733, 141
135.5.2	Доходи від операцій оренди/лізингу	Кредит субрахунків 713, 732
135.5.3	Суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	Кредит субрахунка 715
135.5.4	Вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих у звітному періоді, суми безповоротної фінансової допомоги, безнадійної кредиторської заборгованості	Кредит субрахунків 717, 719, 745
135.5.5	Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду; від осіб, які не є платниками податку на прибуток	Неповернута фінансова допомога: кредит субрахунка 719 та дебет субрахунків 685, 63, 37
135.5.6	Суми невикористаної частини коштів, що повертаються зі страхових резервів	
135.5.7	Суми заборгованості, що підлягають включенню до доходів	
135.5.8	Фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертається на його користь за рішенням суду	Кредит субрахунка 719
135.5.9	Суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/ям підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку, уповноваженого ПКУ вносити його до бюджету, та рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ	Нарахування акцизного податку та інших цільових надбавок відображається по дебету рахунків покупців і кредиту рахунка 70 (у складі виручки)

Закінчення табл. 2.4

Номер підпункту ПКУ	Вид доходу	Рахунок обліку доходу
135.5.10	Суми отриманих дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів	Кредит субрахунка 718
135.5.11	Доходи від продажу необоротних активів, що підлягають амортизації, продажу земельних ділянок, доходи від операцій особливого виду	Кредит субрахунків 742, 743, 746
135.5.12	Доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному періоді	Різні рахунки доходів залежно від типу операції
135.5.13	Дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів	Кредит субрахунків 742, 743, 712
135.5.14	Інші доходи за звітний податковий період	Різні рахунки доходів залежно від змісту операції

значення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств (окрім банківських установ), включають в себе три складові, а саме доходи від реалізації:

- готової продукції;
- товарів;
- робіт, послуг.

Перший блок процедур перевірки спрямований на дослідження документального забезпечення обліку доходів належним чином оформлених первинними документами. Виконання цих процедур відповідає вимогам ст. 135.2 ПКУ, відповідно до якої доходи визначаються **на підставі первинних документів**, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення обліку і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів. Оскільки більшість доходів формується в результаті нарахування дебіторської заборгованості, то первинними документами для таких операцій будуть *рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт (наданих послуг)* тощо.

У окремих випадках доходи можуть визначатися розрахунковим шляхом, що оформлюється довідками, розрахунками, іншими додатними документами.

Первинні документи мають бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Усі документи досліджуються за формою та за змістом. Формальна перевірка документа (за формою) означає вивчення та аналіз первинного документа з точки зору його можливості мати юридичну силу для здійснення записів у бухгалтерському обліку.

Пунктом 2 ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік в Україні”, визначено, що первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або електронних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства від імені якого складено документ;
- зміст та обсяги господарської операції, одиницю виміру господарської операції, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

– особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Типові форми первинних документів затверджено спеціальними нормативними документами Державної служби статистики України.

Після формального вивчення документів досліджується їх зміст, тобто вивчається законність операцій та їх реальність у зіставленні з іншими документами.

Доходи, які отримує платник податку протягом звітного податкового періоду, мають включатися в повному обсязі до бази оподаткування в тому періоді, в якому вони визнаються відповідно до норм ПКУ.

Відповідно до п. 137.1 ПКУ дохід від реалізації готової продукції та товарів визнається за принципом нарахування, тобто тоді, коли до покупця переходить право власності на продукцію (товари). У бухгалтерському обліку, згідно з вимогами П(С)БО 15 “Дохід”, дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності ширшого переліку умов:

1. Покупцеві передано ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив).
2. Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами).
3. Сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена.
4. Є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов’язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Передача покупцеві ризиків та вигід здійснюється за умовами укладеного договору купівлі-продажу або поставки. Таким договором можуть визначитися базові умови поставки за Міжнародними правилами інтерпретації комерційних термінів ІНКОТЕРМС. Відтак сам факт відвантаження готової продукції чи товарів зі складу ще не означає, що підприємство за умовами договору передало покупцеві всі ризики. Тому важливе значення має дослідження умов реалізації продукції (товарів).

На відміну від правил визнання доходів від реалізації продукції (товарів), доходи від надання послуг та виконання робіт визначаються за датою складання акта чи іншого документа, оформленого згідно з вимогами чинного законодавства, що підтверджує виконання робіт або надання послуг.

У свою чергу, при визначенні та ідентифікації доходів від виконання робіт чи надання послуг необхідно враховувати сутність терміна “*продаж результатів робіт (послуг)*”, наведеного у п. 14.1.203 ст. 14 ПКУ, який означає будь-які операції господарського, цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпорядження товарами, у тому числі нематеріальними активами та іншими об’єктами власності, що не є товарами, за умови компенсації їх вартості, а також операції з безоплатного надання результатів робіт (послуг). Продаж результатів робіт (послуг) включає, зокрема, надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди), продажу, передачі права відповідно до авторських або ліцензійних договорів, а також інші способи передачі об’єктів авторського права, патентів, знаків для товарів і послуг, інших об’єктів права інтелектуальної, у тому числі промислової власності.

У ПКУ не зазначено особливих умов визнання доходу, пов’язаних з наданням послуг. Водночас, відповідно до П(С)БО 15 “Дохід”, дохід визнається, зважаючи на ступінь завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Таким чином, з метою визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток умови визнання доходу від реалізації робіт, послуг обмежуються лише фактом передачі покупцеві результатів робіт (послуг), що підтверджено документально.

З огляду на існування ризиків у системі внутрішнього контролю за операціями реалізації можуть виникати перекручення, пов’язані зі своєчасністю документального оформлення таких операцій, а також невідповідним відображенням суми доходів, отриманих протягом звітного податкового періоду, у первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку. З метою оцінки повноти формування

доходів аудитор проводить цілий комплекс процедур, спрямованих на виявлення операцій, що не були включені до складу доходів операційної діяльності відповідно до встановлених вимог.

Наприклад, якщо під час спостереження за процесом відвантаження готової продукції чи товарів аудитор виявить факт того, що документальне оформлення операції (виписка накладної) здійснюється фактично після відвантаження, це може підвищувати ризик того, що не всі операції увійдуть до складу доходів звітного податкового періоду.

На існування ризику перекручень у загальній сумі доходів можуть вказувати також інші недоліки в системі внутрішнього контролю операцій реалізації, які виявляє аудитор. З метою компенсації дії виявлених ризиків аудитор проводить процедури, спрямовані на отримання надійніших доказів – зовнішніх. Отримання зовнішнього підтвердження від дебіторів дає змогу оцінити повноту формування доходів (аудитор зіставляє не тільки загальну суму заборгованості на звітну дату, а й може ще порівняти зміст первинних документів на відвантаження, що знаходяться на підприємстві, з отриманими копіями первинних документів, отриманих від покупця).

Особливо важливе значення процедура зовнішнього підтвердження має для оцінки повноти доходів від операцій реалізації за договорами комісії. Підприємство визначає дохід від реалізації за комісійними договорами на підставі отриманих звітів від комісіонера. Отже, така форма отримання доходів сама по собі значно підвищує ризик перекручень і вимагає обов'язкового проведення процедури зовнішнього підтвердження.

Проведення процедури інвентаризації під час аудиту фінансової звітності зазвичай виконується з метою отримання доказів щодо фактичної наявності активів на звітну дату. В процесі аудиту податку на прибуток застосування цього прийому має дещо іншу мету. Виявлення надлишків у залишках готової продукції чи товарів може свідчити про існування необлікованих активів, що, у свою чергу, може створювати джерело для отримання доходів, які не увійдуть до складу оподаткованого прибутку у наступних податкових періодах. І навпаки, виявлення нестачі у понаднормативних розмірах може безпосередньо вказувати на неповне фактичне формування доходу протягом звітного податкового періоду.

Окрім застосування процедур документальної перевірки, процедур спостереження та зовнішнього підтвердження, програма перевірки доходів передбачає й необхідність виконання аналітичних процедур. Це передусім стосується перевірки оцінки доходів від торговельної діяльності та доходів від виконання робіт та надання послуг.

Процедури перевірки доходів від реалізації товарів у загальному випадку збігаються з процедурами перевірки доходів від реалізації продукції.

Для визначення розмірів доходу від виконання робіт та надання послуг використовуються, як відомо, спеціальні розрахунки. Залежно від особливостей виконання робіт чи надання послуг, а також особливостей передачі результатів таких виконаних робіт чи наданих послуг замовнику підприємство може обирати різні облікові підходи для оцінки таких доходів протягом звітного періоду, що в свою чергу визначається обліковою політикою.

П(С)БО 15 “Дохід” передбачає застосування двох основних підходів для визначення доходів від виконання робіт чи надання послуг на основі достовірної оцінки:

- ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- витрат, здійснених для надання послуг, та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться шляхом:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяги наданих послуг на цю саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за певний період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Коли ж дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно обрахований, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.



У разі, якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і немає імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

На формування загального розміру оподаткованого прибутку впливає правильне обчислення бази оподаткування. Програма аудиту доходів, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, включає питання дослідження політики ціноутворення на підприємстві. Це дає змогу отримати розуміння того, які чинники враховуються підприємством при формуванні цін, які застосовуються системами знижок тощо.

Відповідно до п. 135.4 ПКУ дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менш ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, у тому числі при зменшенні зобов'язань.

Водночас існують випадки, коли для оцінки податкової бази використовується не договірна (контрактна) вартість, яка буде зафіксована у первинних документах, а звичайна ціна. Так, звичайна ціна використовується:

- для оцінки доходів, отриманих від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, у разі, якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 % від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги) (пп. 153.2.1 ПКУ);
- для оцінки доходів від проведення товарообмінних (бартерних) операцій (п. 153.10 ПКУ).

З метою перевірки правильності обчислення бази оподаткування окремо можна згрупувати доходи операційної діяльності, пов'язані з виконанням експортних контрактів. Відповідно до пп. 153.1.1 ПКУ доходи, отримані/нараховані в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів, виконанням робіт, наданням послуг, у частині їхньої вартості, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах, перераховуються в національну валюту за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких доходів згідно з цим розділом, а в частині раніше отриманої оплати за курсом, що діяв на дату її отримання.

### **Виконання процедур аудиторської перевірки інших доходів**

Загальний перелік доходів, які включаються до складу інших доходів, визначається п. 135.5 ПКУ. Наведені програма і процедура аудиторської перевірки інших доходів, сформовані без процедур перевірки наступних видів доходів, які входять до складу “Інших доходів”:

- суми невикористаної частини коштів, що повертаються зі страхових резервів у порядку, передбаченому п. 159.2 ПКУ;
- суми заборгованості, що підлягає включенню до доходів згідно з пунктами 159.3 і 159.5 ПКУ;
- суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку, уповноваженого ПКУ вносити його до бюджету, та рентної плати, а також суми у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ.

До групи інших доходів у податкових розрахунках включають доходи, що не входять до доходів операційної діяльності. У бухгалтерському обліку такі доходи класифікують як інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи, надзвичайні доходи.

Зазначені доходи обліковують у бухгалтерському обліку на субрахунках рахунків 71 “Інший операційний дохід”, 72 “Дохід від участі в капіталі”, 73 “Інші фінансові доходи”, 74 “Інші доходи”, 75 “Надзвичайні доходи”.

До складу інших доходів включаються доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами.

Відповідно до пп. 14.1.49 ПКУ *дивіденди* – це платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв’язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Відповідно до пп. 14.1.225 ПКУ *роялті* – це платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори,

твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау). Не вважаються роялті платежі за отримання об'єктів власності, визначених у частині першій цього пункту, у володіння або розпорядження чи власність особи або якщо умови користування такими об'єктами власності надають право користувачу продати або здійснити відчуження в інший спосіб такого об'єкта власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України.

Особливість проведення процедур перевірки, пов'язаних з отриманням цієї групи доходів, пояснюється тим, що:

- по-перше, не всі дивіденди, що нараховуються на користь підприємства, визнаються доходами в бухгалтерському обліку;
- по-друге, не всі дивіденди, які визнаються в бухгалтерському обліку, враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Інвестиції до статутних фондів інших підприємств можуть бути здійснені таким чином, що підприємство – об'єкт інвестування матиме статус дочірнього, або асоційованого підприємства, відносно власника корпоративних прав.

П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” передбачає застосування методу участі в капіталі (надалі – метод МУК) для оцінки балансової вартості таких інвестицій в бухгалтерському обліку. У результаті застосування методу МУК при нарахуванні дивідендів на здійснену інвестицію в бухгалтерському обліку доходи не визнаються, а на суму нарахованих дивідендів зменшується балансова вартість відповідної інвестиції. Таким чином, процедури перевірки обов'язково повинні визначати статус об'єкта інвестування та досліджувати операції не тільки за рахунками обліку доходів, а й на рахунках обліку довгострокових фінансових інвестицій, які обліковуються методом МУК (рахунок 141).

З метою усунення подвійного оподаткування одним податком одних і тих само доходів нормами ПКУ виключається зі складу доходів сума отриманих дивідендів від резидентів. Саме тому не всі доходи від отриманих дивідендів, які підприємство може визнавати в бухгалтерському обліку, зараховуються до бази оподаткування.

Доходи від дивідендів визнаються згідно з п. 137.16 ПКУ, відповідно до якого “датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами цього розділу”. З урахуванням того, що ця група доходів пов’язана з рішеннями, які приймаються нерезидентами, то існує ризик того, що підприємство фактично визнаватиме в обліку ці доходи за датою їх фактичного отримання. Отже, важливою процедурою цього розділу програми перевірки є процедура отримання інформації із зовнішніх джерел, що може свідчити про необхідність визнання доходів від дивідендів. Такими зовнішніми джерелами інформації можуть бути офіційні сайти компаній, в які здійснено інвестиції, державні сайти, на яких розміщується фінансова звітність та інша інформація, що підлягає оприлюдненню у відповідних юрисдикціях, врешті-решт, це може бути безпосередній запит до керівництва підприємства – об’єкта інвестування.

Наступна група доходів – це доходи від орендних операцій.

*Лізингова (орендна) операція* – це господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.

Лізингові операції поділяються на:

- а) оперативний лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою);
- б) фінансовий лізинг (оренда) – господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом відповідно до вимог ПКУ, і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов’язаних з правом користування та володіння об’єктом лізингу.

Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:

- об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 % його первісної вартості, а орендар зобов'язаний придбати об'єкт лізингу у власність протягом строку дії лізингового договору або в момент його закінчення за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;
- балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більш як 25 % первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;
- сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її;
- майно, що передається у фінансовий лізинг, виготовлене за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору, не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик.

Таким чином, юридична форма надання орендних послуг може визначати орендну операцію як оперативний лізинг (оренду), але за фактичними ознаками її здійснення ця операція визначатиметься як фінансовий лізинг (оренда). Ці обставини є досить важливими з огляду на те, що податкове законодавство формує різні правила для оцінки доходів та витрат для операцій фінансової та оперативної оренди. Тому програма аудиторської перевірки має обов'язково передбачати виконання процедур тестування договору оперативної оренди з метою виявлення ознак фінансової оренди. Водночас пп. 1.14.97 ПКУ встановлює, що незалежно від того, чи визначається орендна операція як фінансова оренда безпосередньо договором чи класифікаційними ознаками, сторони договору мають право під час його укладення визначити таку операцію як оперативний лізинг без права подальшої зміни статусу такої операції до закінчення дії відповідного договору.

Особливості формування доходів та витрат за орендними операціями визначаються у п. 153.7.

У п. 137.11 ПКУ зазначається, що доходи у вигляді орендних платежів визнаються за датою нарахування таких доходів, яка вста-

новлена згідно з умовами укладених договорів. Слід також зауважити, що особливість доходів від надання орендних послуг полягає в тому, що вони фактично надаються орендодавцем протягом всього періоду від дати складання акта передачі майна в оренду до дати складання акта повернення орендарем майна орендодавцю. Отже, у бухгалтерському обліку, відповідно до принципу нарахування, доходи від оренди підприємство має визнавати незалежно від умов орендного договору, який може передбачати, наприклад, нарахування доходу один раз на рік. Ці обставини вимагають проведення аналізу умов договору оренди та застосовуваних на підприємстві підходів до оцінки орендних доходів на рахунках бухгалтерського обліку.

Доходи від оренди оцінюються на підставі договірної вартості таких послуг. Але в окремих випадках для цілей оподаткування можуть використовуватися звичайні ціни для оцінки орендних доходів:

- 1) у разі укладення договорів оренди з пов'язаними особами, або неплатниками податку на прибуток;
- 2) у разі проведення розрахунків за орендні послуги у негрошовій формі (бартер) чи безоплатному наданні у користування майна, яке входить до складу основних засобів.

У другому випадку така ситуація може виникати, наприклад, коли орендним договором передбачено проведення орендарем поліпшень орендованого майна в рахунок орендної плати. Отже, процедури перевірки доходів від оренди обов'язково вимагають проведення дослідження оцінки орендних операцій на відповідність рівню звичайних цін.

У випадках передачі майна у фінансову оренду дохід від такої операції визначається без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу. Як правило, такий дохід визначається розрахунково відповідно до умов договору фінансового лізингу. В цьому випадку аудитор повинен провести аналітичні процедури з метою перевірки правильності оцінки доходу.

До складу "Інших доходів" зараховуються суми штрафів та неустойки чи пені, які фактично були отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду. В бухгалтерському обліку підприємства такі доходи мають відображатися за принципом нарахування, тобто в періоді, коли було прийнято відповідне рі-

шення, а для цілей оподаткування вони визнаються в періоді фактичного надходження коштів. Отже, особливість здійснення процедур перевірки доходів від отриманих штрафів та неустойки чи пені полягає в тому, що аудитор повинен дослідити зміст відповідних операцій, відображених на рахунках обліку доходів, та визначити ті з них, які фактично надійшли на розрахунковий рахунок.

Ризики переключень для цієї групи доходів полягають у тому, що протягом звітного податкового періоду підприємство може фактично отримувати кошти від сплачених штрафів, неустойки чи пені, які було визнано доходами у бухгалтерському обліку протягом минулих звітних періодів. Тому особливу увагу аудитору необхідно приділити дослідженню операцій погашення дебіторської заборгованості за розрахунками з іншими дебіторами, яка обліковувалася на початок звітного податкового періоду.

Четвертий розділ програми аудиту інших доходів визначає напрями та процедури аудиторської перевірки доходів від безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг та безнадійної кредиторської заборгованості.

*Безоплатно надані товари, роботи, послуги* – це:

- товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів;
- роботи (послуги), що виконуються (надаються) без висування вимоги щодо компенсації їх вартості;
- товари, передані на відповідальне зберігання і використані зберігачем.

Особливість здійснення процедур перевірки цієї групи доходів полягає в тому, що для окремих операцій безоплатного отримання активів правила визнання доходів у бухгалтерському обліку не збігаються з вимогами ПКУ. Так, п. 137.10 ПКУ встановлює, що безоплатно отримані товари (роботи, послуги) вважаються доходами на дату їх фактичного отримання.

Залежно від виду активів, які безоплатно отримує підприємство, визнання доходів у бухгалтерському обліку здійснюється по-різному. Так, якщо підприємство отримує безоплатно активи, які належать до оборотних, чи отримує безоплатні послуги, то такі доходи визнаються в бухгалтерському обліку в тому періоді, в якому вони фактично

були отримані. Якщо підприємство отримує безоплатно активи, які входять до складу необоротних активів (основні засоби, нематеріальні активи), то в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 15 “Дохід” такі доходи визнаються у звітному періоді в сумі фактично нарахованої амортизації, тобто період безоплатного надходження не відповідає періоду, в якому визнаються доходи від такого безоплатного надходження.

Таким чином, існує ризик того, що протягом звітного податкового періоду підприємство може визнати дохід від безоплатно отриманих основних засобів чи нематеріальних активів лише в частині суми нарахованої на них амортизації або, навпаки, повторно включити до складу доходів суму амортизації, яка була нарахована на безоплатно отримані активи у минулих періодах. З метою виявлення подібних помилок аудитор проводить документальну перевірку операцій, пов’язаних із безоплатним отриманням товарів, робіт, послуг.

Ризик неповного формування цієї групи доходів пов’язаний з тим, що підприємство може не в повному обсязі здійснювати документування таких операцій через існування недоліків в системі внутрішнього контролю. Так, наприклад, підприємство здійснює господарську діяльність у приміщенні, яке йому фактично не належить, виготовляє продукцію на обладнанні, якого не має у складі власних основних засобів (не обліковується), та без укладення договору оренди тощо. Отже, використання такого чужого майна буде не чим іншим, як безоплатним отриманням послуг. Виявити такі операції можна шляхом спостереження за процесом здійснення господарської діяльності.

Доходи від безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг для створення бази оподаткування оцінюються за справедливою вартістю, яка визначається на дату фактичного їх отримання. Тому аудитор повинен перевірити правильність встановлення підприємством звичайних цін для таких операцій.

З метою перевірки повноти включення до складу “Інших доходів” доходів від безнадійної кредиторської заборгованості аудитор виконує процедури, спрямовані на:

- дослідження процедур внутрішнього контролю кредиторської заборгованості;
- виявлення кредиторської заборгованості, яка має ознаки безнадійної;



– перевірку повноти формування доходів від безнадійної заборгованості.

*Безнадійна заборгованість* – це заборгованість, що відповідає одній з таких ознак:

- заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;
- прострочена заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, спрямовані на примусове стягнення майна боржника, не призвели до повного погашення заборгованості;
- заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна суб'єктів господарювання, оголошених банкрутами у встановленому законом порядку, або знятих з реєстрації як суб'єкти господарювання у зв'язку з їх ліквідацією;
- заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності коштів, отриманих від продажу на відкритих аукціонах (публічних торгах) та в інший спосіб, передбачений умовами договору застави, майна позичальника, переданого у заставу як забезпечення зазначеної заборгованості за умови, що інші юридичні дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника не призвели до погашення заборгованості в повному обсязі;
- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;
- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, недієздатними або оголошені померлими, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

Найбільші ризики перевірки цієї групи доходів полягають у тому, що з метою складання фінансової звітності підприємство має використовувати принцип обачності, відповідно до якого в умовах невизначеності оцінка статті зобов'язань та витрат не повинна занижуватись, а статті активів та доходів – завищуватися. Тому для компенсації дії ризиків помилок аудитор може застосовувати такі процедури, як зовнішнє підтвердження кредиторської заборгованості на звітну дату, запити щодо підтвердження статусу кредитора як юридичної особи тощо.

З метою забезпечення господарської діяльності джерелами фінансування підприємство може отримувати не тільки банківські кредити, а й проводити залучення додаткових коштів у вигляді фінансової допомоги.

*Фінансова допомога* – це допомога, яка може бути надана на безповоротній або поворотній основі.

*Безповоротна фінансова допомога* – це:

- сума коштів, передана платнику податків згідно з договорами дарування, іншими подібними договорами або без укладення таких договорів;
- сума безнадійної заборгованості, відшкодована кредитуру позичальником після списання такої безнадійної заборгованості;
- сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення строку позовної давності;
- основна сума кредиту або депозиту, що надані платнику податків без встановлення строків повернення такої основної суми, за винятком кредитів, наданих під безстрокові облігації, та депозитів до запитання у банківських установах, а також сума процентів, нарахованих на таку основну суму, але не сплачених (списаних);
- сума процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги.

*Поворотна фінансова допомога* – це сума коштів, що надійшла підприємству у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення.

Якщо підприємство отримує безповоротну фінансову допомогу, то вона включається до складу "Інших доходів" у тому періоді, в якому фактично була отримана.

Що стосується доходів від отримання поворотної фінансової допомоги, то процедури їх перевірки спрямовані на:

- визначення статусу позикодавця;
- перевірку повноти включення до складу доходів сум отриманої поворотної фінансової допомоги відповідно до вимог ПКУ.

Слід зауважити, що активи, які отримує підприємство як поворотну фінансову допомогу, в бухгалтерському обліку ніколи не визнаються доходами й обліковуються у складі зобов'язань. Таким чином, з метою виявлення цієї групи доходів аудитор досліджує склад кредиторської заборгованості станом на кінець звітного податкового періоду.

Непогашена сума поворотної фінансової допомоги (кредиторська заборгованість) включається до складу "Інших доходів", якщо:

- була отримана від неплатників податку на прибуток, окрім тих, хто є засновниками (учасниками) підприємства позикоотримувача;
- фактично була отримана протягом звітного податкового періоду.

Для того, щоб перевірити правильність формування доходів від отриманої поворотної фінансової допомоги, аудитор здійснює процедури, спрямовані на дослідження статусу позикодавця (платник податку на прибуток, засновник (учасник) підприємства). Такі процедури, пов'язані в основному з проведенням різних видів запитів, що підтверджують відповідний статус. Далі необхідно дослідити операції, які відображені за кредитом рахунків обліку заборгованості з метою визначення у складі загальної суми кредиторської заборгованості за отриманою поворотною фінансовою допомогою на кінець звітного податкового періоду лише тієї частини, яка фактично виникла протягом звітного податкового періоду, що перевіряється.

У процесі перевірки необхідно враховувати також те, що поворотна фінансова допомога, надана засновниками (учасниками) підприємства, не включається до складу доходів лише за умови повернення такої допомоги не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання.

Особливою складовою "Інших доходів" є доходи від отримання цільового фінансування.

До цієї групи доходів входять кошти цільового фінансування, які отримує підприємство з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів. Ці доходи також включають надходження бюджетних коштів (грантів) для ведення господарської діяльності. При цьому доходи, що виникають, поділяються на три види:

- 1) доходи від об'єкта інвестування (основних засобів, нематеріальних активів) платника податку (пп. 137.2.1 ПКУ);

- 2) цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без встановлення умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів (пп. 137.2.2 ПКУ);
- 3) інше цільове фінансування, крім випадків, зазначених у пп. 1 та 2 (пп. 137.2.3 ПКУ).

У бухгалтерському обліку підприємства доходи від цільового фінансування відображаються відповідно до вимог П(С)БО 15 “Дохід”. Облікові підходи, які визначає П(С)БО 15, збігаються з правилами визнання доходів для цілей обчислення об’єкта оподаткування податком на прибуток. Тому спрямування процедур перевірки цієї групи доходів пов’язане з дослідженням повноти та правильності оцінки операцій, які відображено на відповідних рахунках обліку доходів.

Доходи першого виду визнаються в момент нарахування амортизації об’єкта інвестування. Таким чином, аудитор повинен перевірити правильність розрахунку амортизації придбаного за кошти цільового фінансування об’єкта основних засобів відповідно до прийнятої облікової політики та застосовуваних облікових оцінок.

Доходи другого виду визнаються в момент фактичного отримання відповідного цільового фінансування, отже, аудитор досліджує операції за розрахунковим рахунком.

Доходи третього виду визнаються протягом періодів, в яких було здійснено витрати, пов’язані з виконанням умов цільового фінансування. Цей вид доходів є найбільш ризиковим з позицій оцінки повноти формування доходів. Тому аудитор повинен досить ретельно дослідити зміст умов отримання цільового фінансування та визначити види фактично здійснених витрат протягом звітного податкового періоду, які відповідно до чинного законодавства України компенсуються підприємству з різних джерел державного фінансування. Наприклад, у складі працюючих можуть бути особи, які мають статус постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи. Виплати таким особам, що перебувають у трудових відносинах з підприємством, спочатку здійснює безпосередньо підприємство, а потім відбувається їх компенсація з бюджету.

Програма аудиту доходів від операцій реалізації необоротних активів включає види доходів від:

– реалізації виробничих основних засобів;

- реалізації основних засобів не виробничого призначення;
- операцій реалізації землі;
- реалізації цінних паперів.

На відміну від бухгалтерського обліку, доходи від реалізації основних засобів, як виробничих, так і не виробничих, формуються як позитивне сальдо відповідної операції у випадку реалізації:

- виробничих основних засобів – позитивне сальдо між сумою виручки (без урахування ПДВ, за умови, якщо підприємство має статус платника ПДВ) та балансовою (залишковою) вартістю відповідного об'єкта;
- основних засобів не виробничого призначення – позитивне сальдо між сумою виручки (без урахування ПДВ, у разі, якщо підприємство має статус платника ПДВ), та первісною вартістю (вартістю придбання);
- безоплатно отриманих основних засобів – позитивне сальдо між сумою виручки (без урахування ПДВ, якщо підприємство має статус платника ПДВ) та вартістю таких основних засобів, що була включена до складу доходів у зв'язку з їх безоплатним отриманням.

Зважаючи на це, аудитор повинен дослідити: по-перше, правильність формування виручки від реалізації (з урахуванням необхідності застосування звичайних цін), а по-друге, перевірити правильність сум, на які необхідно зменшити виручку для доходу.

Оподаткування формування доходів від продажу землі залежить від того, як підприємство заволоділо правом власності на таку землю.

При здійсненні операцій продажу землі до складу доходів включається позитивна різниця між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, та сумою витрат, пов'язаних із купівлею такої землі як окремого об'єкта власності, котрі збільшені на коефіцієнт індексації, визначений у п. 146.21 ПКУ.

При продажі землі, отриманої у власність під час приватизації, до складу доходів включається позитивна різниця між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, та сумою оцінної вартості такої землі, визначеної згідно з установленою методикою вартісної оцінки земель з урахуванням коефіцієнтів її функціонального використання на момент такого продажу.

Отже, процедури перевірки цього виду доходів спрямовані на підтвердження правильності обчислення складових, що визначають розмір доходу від операцій продажу землі.

Окрема група операцій, пов'язаних з отриманням доходів, – це доходи від операцій з цінними паперами, деривативами та іншими ніж цінні папери корпоративними правами.

*Цінний папір* – це документ, що засвідчує право володіння або відносини позики та відповідає вимогам, установленим законодавством про цінні папери. Найпоширенішими видами цінних паперів є акції, облігації, векселі. З метою встановлення правил оподаткування операції безпосередньо з цінними паперами об'єднано в одну групу з операціями з деривативами та іншими ніж цінні папери корпоративними правами (у подальшому – операції з цінними паперами).

Операції з цінними паперами визначаються ПКУ як операції особливого виду. Порядок їх оподаткування визначається п. 153.8 ПКУ.

Особливості аудиторської перевірки цієї групи операцій пов'язані з тим, що для цілей оподаткування результати операцій з цінними паперами виводять в окрему облікову групу. Причому податковий облік операцій з цінними паперами не пов'язаний з бухгалтерським обліком. Єдиним елементом, який може зв'язувати податковий і бухгалтерський облік таких операцій – це первинний документ, який засвідчує факт отримання доходів або факт здійснення витрат (придбання).

Підприємство має вести відокремлений облік фінансових результатів операцій з цінними паперами і деривативами в розрізі окремих видів цінних паперів, деривативів та інших ніж цінні папери корпоративних прав. При цьому облік операцій з акціями ведеться разом з іншими ніж цінні папери корпоративними правами.

Якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів, понесені (нараховані) підприємством, перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу (відчуження) цінних паперів цього ж виду протягом такого звітного періоду, від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами цього ж виду наступних звітних періодів.

Коли ж упродовж звітного періоду доходи від продажу кожного з окремих видів цінних паперів, отримані (нараховані) підприємством, перевищують витрати, понесені (нараховані) підприємством

внаслідок придбання цінних паперів цього ж виду протягом такого звітнього періоду (з урахуванням від'ємного фінансового результату від операцій з цінними паперами цього ж виду минулих періодів), прибуток включається до складу доходів такого платника податку за результатами такого звітнього періоду.

Доходи звітнього податкового періоду збільшуються на суму доходів, які не були враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітньому, та виявлені у звітньому податковому періоді. Такі доходи визнаються в результаті виправлення помилок.

Виправлення помилок у бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до П(С)БО 6 "Виправлення помилок". Доходи, які було визнано внаслідок виправлення помилок, що відносяться до попередніх звітних періодів, не обліковуються на рахунках обліку доходів, а коригують сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), яке мало підприємство на початок звітнього періоду. Тому виявити відповідні доходи аудитор може в результаті аналізу кредитових оборотів по рахунку 44 та дослідження змісту Звіту про власний капітал, який має спеціальний рядок, що показує суму доходів від виправлення помилок.

Якщо помилка була здійснена у звітньому періоді та виявлена протягом такого звітнього періоду, то коригувальних записів в кореспонденції з рахунком 44 в бухгалтерському обліку не проводиться. Виправлення такої помилки має здійснюватися методом "червоного сторно" з подальшим правильним бухгалтерським проведнням.

Визнання доходів від виправлення помилок у податковому обліку податку на прибуток пов'язане з тим, що підприємство має самостійно розрахувати суму штрафу у розмірі 3 %, якщо виправлення здійснюється шляхом подання уточнюючого розрахунку (декларації), і в розмірі 5 %, якщо виправлення помилки здійснюється у декларації за поточний період, в якому була виявлена така помилка.

Результати виправлення помилок відображаються у спеціальному додатку до декларації про податок на прибуток підприємства – ВП. Процедури аудиту для цієї групи доходів спрямовані на перевірку правильності декларування виявлених помилок. Орієнтовний перелік таких процедур наведено у 8 розділі програми аудиту "Інших доходів".

### 2.3. ПРОГРАМА І ПРОЦЕДУРИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ВИТРАТ, ЯКІ ВРАХОВУЮТЬСЯ ПРИ ОБЧИСЛЕННІ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

З метою оподаткування загальна сукупність витрат, які здійснює підприємство протягом звітного податкового періоду, поділяється на три групи:

- 1) витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування (ст. 138 ПКУ);
- 2) витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку (ст. 139 ПКУ);
- 3) витрати подвійного призначення (ст. 140 ПКУ).

Головною ознакою витрат, які включаються до складу витрат першої та третьої груп, є те, що вони мають бути підтверджені належним чином оформленими первинними документами та бути пов'язаними з господарською діяльністю підприємства – платника податку на прибуток.

*Господарська діяльність* – це діяльність, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, *спрямована на отримання доходу* і проводиться самостійно підприємством та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь підприємства, зокрема за договорами комісії, дорученням та агентськими договорами.

Отже, якщо підприємство отримує доходи, то витрати, які воно здійснює у зв'язку з отриманням таких доходів, можуть бути враховані при обчисленні оподатковуваного прибутку.

На відміну від витрат першої групи (витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування), витрати третьої групи (витрати подвійного призначення) можуть бути враховані при обчисленні об'єкта оподаткування лише за дотримання спеціальних обмежувальних умов.

Загальна сукупність витрат, які можуть бути враховані підприємством для обчислення оподатковуваного прибутку, в свою чергу поділяється на:

- витрати операційної діяльності;
- інші витрати.

Під час складання програми аудиту витрат необхідно запланувати процедури, виконання яких дасть змогу перевірити, що:



- всі витрати, які задекларовано підприємством, підтверджуються належним чином оформленими первинними документами і в повному обсязі відображаються у відповідних показниках декларації;
- задекларовані витрати пов'язані з господарською діяльністю;
- витрати визнані в тому податковому періоді, який визначається нормами чинного податкового законодавства;
- витрати, оцінені в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не більше ніж сума компенсації отриманої в будь-якій формі, а в окремих випадках не вище звичайної ціни;
- витрати, які наведені у відповідних показниках декларації, відносяться до звітного податкового періоду, а витрати попередніх звітних податкових періодів відображено через процедури виправлення помилок до раніше поданих декларацій.

### ***Програма і процедури аудиторської перевірки витрат операційної діяльності (табл. 2.5)***

Податкове законодавство визначає, що до витрат операційної діяльності підприємства (окрім банківських установ) включають собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. У бухгалтерському обліку група витрат відображається на:

- субрахунках рахунку 90 “Собівартість реалізації”:
  - 901 “Собівартість реалізованої продукції”;
  - 902 “Собівартість реалізованих товарів”;
  - 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”;
- рахунку 92 “Адміністративні витрати”;
- рахунку 94 “Інші операційні витрати”.

Водночас при складанні декларації з податку на прибуток до витрат від операційної діяльності включається лише собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг), яка відображається у рядку 05. При цьому адміністративні витрати та витрати на збут в декларації є складовими показника “Інші витрати” і відображаються у рядках 06.1 та 06.2 відповідно.

Отже, виконання процедур аудиту в цьому сегменті буде пов'язано із дослідженням інформації, яка систематизована на названих субрахунках.

Таблиця 2.5

## Програма аудиту витрат операційної діяльності

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
<b>I. Собівартість реалізованої готової продукції</b>			
1.1	Перевірка відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з формуванням виробничої собівартості		
1.1.1		Скласти реєстр застосовуваних на підприємстві документів, які фіксують здійснені операції, пов'язаних з виробництвом	Накладні, лімітно-заборні карти тощо
1.1.2		Перевірити зміст застосовуваних первинних документів на наявність обов'язкових реквізитів та їх фактичне оформлення	Накладні, лімітно-заборні карти тощо
1.2	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних із формуванням виробничої собівартості	Перевірити наявність належним чином оформлених первинних документів, на підставі яких формується виробнича собівартість	Реєстр операцій по дебету рахунка 23, накладні, лімітно-заборні карти, відомості на нарахування амортизації, заробітної плати тощо
1.3	Перевірка відповідності складу витрат, що включено протягом звітного податкового періоду до виробничої собівартості, вимогам ПКУ		
1.3.1		Дослідити облікову політику підприємства, що визначає порядок обліку виробничої собівартості	Облікова політика підприємства

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Напряги перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.3.2		Визначити особливості технологічного процесу, що можуть впливати на формування виробничої собівартості	
1.3.3		Провести спостереження процесу виробництва з метою виявлення ризиків, пов'язаних з формуванням витрат на виробництво	
1.3.4		Перевірити наявність планових (нормативних) калькуляцій на продукцію, що виробляється	Планові (нормативні) калькуляції
1.3.5		Дослідити процес нормування прямих витрат та витрат на виробництво продукції	
1.3.6		Перевірити наявність норм витрат на сировину та основні матеріали	Застосовувані норми матеріальних витрат
1.3.7		Перевірити відповідність фактичних прямих матеріальних витрат їх нормативному рівню та дослідити характер відхилень	Планові (нормативні) калькуляції, розрахунки фактичної собівартості на виробництво, аналітична інформація щодо операцій по дебету рахунка 23 в кореспонденції з кредитом рахунка 20
1.3.8		Перевірити правильність формування первісної вартості запасів, які використовуються у виробництві продукції, відповідно до вимог П(С)БО 9 "Запаси"	Накладні, вантажні мітінг-декларації, аналітичні дані по дебетовому обороту за рахунком 20 в кореспонденції з кредитом рахунка 63

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.3.9		Перевірити правильність формування первісної вартості запасів та послуг, які використовуються у виробництві продукції і були придбані у нерезидентів (по імпорту)	Вангажні митні декларації, аналітичні дані по дебетовому обороту за рахунком 20 в кореспонденції з кредитом рахунка 632, виписки за валютним рахунком
1.3.10		Перевірити порядок включення транспортно-заготовлених витрат до первісної балансової вартості запасів, які використовуються у виробництві продукції	Облікова політика підприємства, первинні документи, які підтверджують здійснені витрати, пов'язані з придбанням запасів (матеріалів, сировини), аналітичні дані до рахунка 286
1.3.11		Встановити перелік запасів та послуг, які купуються у пов'язаних осіб та осіб, які не є платниками податку на прибуток	Перелік пов'язаних осіб, договори на закупівлю сировини, акти виконаних робіт
1.3.12		Порівняти ціни на придбання запасів у пов'язаних осіб та осіб, які не є платниками податку на прибуток, із рівнем звичайних цін	Інформація про звичайні ціни, договори на закупівлю сировини, накладні
1.3.13		Встановити перелік запасів, які купуються у нерезидентів, що мають офшорний статус	Перелік офшорних країн, договори на закупівлю сировини

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.3.14		Перевірити правильність проведених коригувань щодо вартості сировини, яка придбана у нерезидентів, що мають офшорний статус, у податкових розрахунках виробничої собівартості	Аналітичні розрахунки виробничої собівартості для цілей податкового обліку
1.3.15		Дослідити процедури контролю виявлення та використання зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва	
1.3.16		Перевірити правильність відображення операцій, пов'язаних з використанням зворотних відходів у бухгалтерському обліку	Акти оприбуткування зворотних відходів, накладні тощо, аналітична інформація щодо операцій по Дебету рахунка 23
1.3.17		Перевірити відповідність фактичних прямих витрат на оплату праці та внесків на соціальні заходи з їх нормативним рівнем та дослідити характер відхилень. Перелік відповідних процедур наведено в розділі VI програми "Аудит інших витрат"	Планові (нормативні) калькуляції, розрахунки фактичної собівартості на виробництво, аналітична інформація щодо операцій по Дебету рахунка 23 в кореспонденції з кредитом рахунків 65, 66
1.3.18		Проаналізувати склад основних засобів, які можуть використовуватися для виробництва тільки конкретного виду продукції	
1.3.19		Перевірити правильність розрахунку амортизації щодо основних засобів, перелік яких визначено процедурою 1.3.11. Перелік відповідних процедур наведено в розділі VI програми "Аудит інших витрат"	Відомість нарахування амортизації, операцій по Дебету рахунка 23 в кореспонденції з кредитом рахунка 131

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.3.20		Проаналізувати склад інших прямих витрат, які включаються у виробничу собівартість	Аналітичні дані до операцій по Дебету рахунка 23 в кореспонденції з кредитом рахунків обліку запасів та кредиторів
1.3.21		Перевірити наявність операцій, пов'язаних з виробничим браком	Аналіз оборотів по Дебету рахунка 24 "Брак у виробництві"
1.3.22		Дослідити причини задокументованого браку	Акт на виявлений виробничий брак
1.3.23		Встановити наявність витрат у незавершеному виробництві, які пов'язані з анульованими замовленнями	Протоколи виробничих нарад, листування, припинені протягом звітного року, договори на постачання тощо
1.3.24		Перевірити відображення в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних з анульованими замовленнями	Аналітичні дані по кредиту рахунка 23 "Виробництво"
1.3.25		Провести спостереження за процесом проведення інвентаризації незавершеного виробництва	
1.3.26		Перевірити правильність відображення результатів інвентаризації незавершеного виробництва в бухгалтерському обліку	Інвентаризаційні описи, протоколи засідання робочої інвентаризаційної комісії, обороти за рахунком 23 "Виробництво"

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.4	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних із формуванням загально виробничих витрат	Перевірити наявність належним чином оформлених первинних документів, на підставі яких формуються загально виробничі витрати	Реєстр операцій по дебету рахунка 91, накладні, лімітно-заборні картки, відомості на нарахування амортизації, заробітної плати тощо
1.5	Перевірка відповідності складу загально виробничих витрат, які було здійснено протязом податкового звітного періоду, вимогам ПКУ		
1.5.1		Дослідити облікову політику підприємства, що визначає порядок обліку загально виробничих витрат	Облікова політика підприємства
1.5.2		Визначити особливості технологічного процесу, що можуть впливати на склад загально виробничих витрат	
1.5.3		Провести спостереження процесу виробництва з метою виявлення ризиків, пов'язаних з формуванням загально виробничих витрат	
1.5.4		Дослідити склад витрат, які включаються в бухгалтерському обліку підприємства до складу загально виробничих	Аналітичні дані до операцій по дебету рахунка 91
1.5.5		Перевірити правильність включення витрат на оплату праці та відповідних витрат по внесках на соціальні заходи до складу загально виробничих витрат за результатами виконаних процедур розділу V програми "Аудит інших витрат"	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 91 та кредиту рахунків 65 та 66

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.5.6		Перевірити правильність розрахунку амортизації щодо основних засобів та нематеріальних активів загальновиrobничого призначення за результатами виконаних процедур розділу VI програми "Аудит інших витрат"	Відомість нарахування амортизації, операцій по дебету рахунка 91 в кореспонденції з кредитом рахунка 131
1.5.7		Перевірити правильність включення витрат на відрядження за результатами виконаних процедур розділу VII програми "Аудит інших витрат" до складу загальновиrobничих витрат	
1.5.8		Перевірити правильність включення витрат на вдосконалення технології та організації виробництва до складу загальновиrobничих витрат	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 91 та кредиту рахунків 63, 66 і т. А.
1.5.9		Перевірити правильність включення витрат на оренду, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виrobничих приміщень до складу загальновиrobничих витрат	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 91 та кредиту рахунків 63 тощо
1.5.10		Перевірити правильність включення витрат на охорону праці, техніку безпеки, понесені підприємством відповідно до вимог законодавства, до складу загальновиrobничих витрат	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 91 та кредиту рахунків 63 тощо
1.5.11		Перевірити правильність включення витрат, здійснених підприємством, відповідно до Закону України "Про підтвердження відповідності", до складу загальновиrobничих витрат	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 91 та кредиту рахунків 63 тощо



Продовження табл. 2.5

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.5.12		Перевірити наявність фактів виявлення недостач у незавершеному виробництві та цехових складах протягом звітного податкового періоду	Інвентаризаційні описи, протоколи засідання робочої інвентаризаційної комісії
1.5.13		Перевірити правильність проведених розрахунків норм природного убутку щодо фактів виявлених інвентаризацією недостач	Протоколи засідання робочої інвентаризаційної комісії, порівняльна відомість, розрахунки норм природного убутку
1.5.14		Перевірити правильність включення витрат від недостач до складу загальновиробничих витрат в податкових розрахунках	
1.5.15		Провести спостереження процесу виробництва з метою виявлення ризиків, пов'язаних з формуванням загальновиробничих витрат	
1.6	Перевірити правильність оцінки загальновиробничих витрат	Виконуються процедури щодо складових загально-виробничих витрат; перелік яких наведено в розділі І програми цієї програми – пп. 1.3.8–1.3.17	
1.7	Перевірити правильність визначення дати визнання витрат, включених до виробничої собівартості		
1.7.1		Звірити кількість відвантаженої продукції за даними складського обліку з даними бухгалтерського обліку	Складський звіт, накладні на відвантаження товарної продукції

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Напряги перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.7.2		Перевірити фактичні залишки готової продукції на кінець звітного податкового періоду	Інвентаризаційні описи, протоколи засідання робочої інвентаризаційної комісії
1.8	Перевірити правильність оцінки виробничої собівартості реалізованої продукції		
1.8.1		Дослідити порядок оцінки вибуття готової продукції, який встановлено обліковою політикою для цілей бухгалтерського обліку	Облікова політика підприємства
1.8.2		Дослідити застосовуваний порядок розрахунку виробничої собівартості реалізованої продукції	Аналітичні довідки розрахунку виробничої собівартості для цілей оподаткування
<b>II. Собівартість реалізованих товарів</b>			
2.1	Перевірка відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з формуванням собівартості товарів	Виконуються процедури, перелік яких визначено в пп. 1.1.1 та 1.1.2	Рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні
2.2	Перевірка документального підтвердження операцій реалізації товарів	Перевірити наявність належним чином оформлених накладних, товарно-транспортних накладних по операціях реалізації	Реєстр операцій по дебету рахунка 902, накладні, товарно-транспортні накладні, касові звіти

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Напряги перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
2.3	Перевірка відповідності складу витрат, що включені протягом звітного податкового періоду до собівартості товарів, вимогам ПКУ	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п. 1.3.1, 1.3.8–1.3.17	
2.4	Перевірка правильності визначення витрат, включених до собівартості реалізованих товарів	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п. 1.4.1–1.4.2	Складський звіт, накладні на відвантаження готової продукції, інвентаризаційні описи, протоколи засідання робочої інвентаризаційної комісії
2.5	Перевірка правильності оцінки собівартості реалізованих товарів	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п. 1.5.1	Облікова політика підприємства
2.5.1		Перевірити правильність визначення торговельної націнки у вартості реалізованих товарів	Розрахунок середньої відсотка торговельної націнки
2.5.2		Визначити, чи проводиться підприємством інвентаризація торговельної націнки	Інвентаризаційні описи
2.5.3		Перевірити правильність проведених коригувань торговельної націнки за результатами проведеної інвентаризації	Інвентаризаційні описи, обороти по рахунку 285
<b>III. Собівартість виконаних робіт, наданих послуг</b>			
3.1	Перевірка відповідності застосованих на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з формуванням собівартості виконаних робіт, наданих послуг	Виконуються процедури, перелік яких визначено в пп. 1.1.1 та 1.1.2	Рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні

Закінчення табл. 2.5

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
3.2	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з формуванням собівартості наданих послуг, виконаних робіт	Перевірити наявність належним чином оформлених первинних документів, які були підставою для відображення в обліку відповідних витрат, пов'язаних із виконанням робіт, наданням послуг	Реєстр операцій по дебету рахунка 903
3.3	Перевірка відповідності складу витрат, що включені протягом звітного податкового періоду до собівартості виконаних робіт, наданих послуг, вимогам ПКУ	Виконуються процедури, перелік яких визначено в пп. 1.3.1, 1.3.3, 1.3.4, 1.3.8–1.3.17, 1.3.20–1.3.23	

**Примітка.** До змісту програми включають інші процедури залежно від фактичних обставин, пов'язаних з особливостями господарської діяльності підприємства як платника податку на прибуток.

### **Програма і процедури аудиторської перевірки інших витрат**

Склад інших витрат, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, визначається п. 10 ст. 138 ПКУ.

У бухгалтерському обліку витрати, які, відповідно до податкового законодавства, належать до складу "Інших витрат", відображаються на таких рахунках:

- 92 "Адміністративні витрати";
- 94 "Інші операційні витрати";
- 95 "Фінансові витрати";
- 97 "Інші витрати звичайної діяльності".

Загальна сума цієї групи витрат, яка отримана платником податку протягом звітного податкового періоду, відображається у показнику "Інші витрати" – рядок 06 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Програма аудиту та склад витрат, які входять до статті "Інші витрати", та джерела отримання відповідних облікових записів наведено у таблицях 2.6, 2.7.

Таблиця 2.6

#### **Джерела отримання облікової інформації про інші витрати, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток**

Номер підпункту ПКУ	Вид витрат	Рахунок обліку витрат
138.10.2	Адміністративні витрати	Рахунок 92
138.10.3	Витрати на збут	Рахунок 93
138.10.4	Інші операційні витрати	Рахунок 94
138.10.5	Інші витрати звичайної діяльності	Рахунок 97
138.11	Суми витрат, не віднесені до складу витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів, що підтверджують здійснення витрат, установлених цим розділом, та підтверджені такими документами у звітному податковому періоді	

Продовження табл. 2.6

Номер підпункту ПКУ	Вид витрат	Рахунок обліку витрат
138.12.1	Витрати, визначені відповідно до статей 144–148, 150, 153 і 155–161 ПКУ, які не включені до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг	
144, 145	Амортизація, яка включається до операційних витрат, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат	Рахунок 131
146.11	Сума витрат, що пов'язана з поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного періоду, в якому такі поліпшення були здійснені	Рахунок 23, 91, 92, 93
146.12	Витрати на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єктів в робочому стані та отримання первісно визначеної суми майбутньої економічної вигоди від їх використання, включаються до складу витрат у сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року, в тому звітному періоді, у якому такі витрати були здійснені. Решта витрат на ремонт об'єкта основних засобів збільшує первісну вартість такого об'єкта	Рахунок 23, 91, 92, 93
146.13	Сума перевищення балансової вартості над доходами від продажу окремого об'єкта основних засобів або іншого відчуження включається до витрат платника податку; сума перевищення первісної вартості невиробничих основних засобів над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку	Кредит рахунка 71 та дебет рахунка 94
146.16	Залишкова (балансова вартість) об'єкта основних засобів у разі його ліквідації за рішенням платника податку або в разі, коли з незалежних від платника податку обставин основні засоби (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації, або платник податку змушений відмовитися від використання таких основних засобів унаслідок загрози чи неминучості їх заміни, руйнування або ліквідації	Рахунок 97
147	Витрати від операцій із землею та з її капітального поліпшення	Розрахунок

Закінчення табл. 2.6

Номер підпункту ПКУ	Вид витрат	Рахунок обліку витрат
148.2 148.5 148.6	Витрати, пов'язані з використанням необоротних активів з видобутку корисних копалин	Рахунки 15, 91, 79, 44
150.1	Від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, який було визначено за результатами попередніх звітних податкових періодів	Аналітичні дані, декларації
153 153.1 153.2 153.4 153.5 153.6 153.7 153.8 153.10 153.12 153.13 153.14 153.15	Витрати, що виникають унаслідок здійснення особливого виду операцій: – з розрахунками в іноземній валюті; – із пов'язаними особами; – з борговими вимогами та зобов'язаннями; – з відступлення права вимоги; – з відчуження майна, заставленого з метою забезпечення повної суми боргової вимоги; – лізингу (оренди); – з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами; – з проведення товарообмінних (бартерних) операцій; – в умовах дії угоди про розподіл продукції, що здійснюються з урахуванням особливостей, встановлених розділом XVIII ПКУ; – що здійснюються за договорами управління майном; – спільної діяльності на території України без створення юридичної особи; – під час реорганізації юридичних осіб	Витрати відображають на рахунках класу 9, фінансовий результат – на рахунку 79
155	Витрати від операції виробників сільськогосподарської продукції	Рахунки 9 класу
156	Витрати від операції страховика	Рахунки 9 класу
157	Витрати від операції неприбуткових установ та організацій	Рахунки 9 класу
158	Витрати у зв'язку із впровадженням енергоефективних технологій	Рахунки 9 класу
159	Витрати від безнадійної та сумнівної заборгованості	Розрахунок
161	Витрати, що визначаються за спеціальними правилами (у разі укладення договорів із нерезидентами)	Розрахунок

Отже, виконання процедур аудиту в цьому сегменті буде пов'язано із дослідженням інформації, яка систематизована на названих субрахунках.

Таблиця 2.7

## Програма аудиту інших витрат

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
<b>I. Адміністративні витрати</b>			
1.1	Перевірка відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з формуванням адміністративних витрат		
1.1.1		Скласти реєстр застосовуваних на підприємстві документів, які фіксують здійснені операції, пов'язані з формуванням адміністративних витрат	Накладні, лімітно-заборні карти тощо
1.1.2		Перевірити зміст застосовуваних первинних документів на наявність обов'язкових реквізитів та їх фактичне оформлення	Накладні, лімітно-заборні карти тощо
1.2	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з формуванням адміністративних витрат	Перевірити наявність належним чином оформлених первинних документів, на підставі яких формується загальновиборні витрати	Реєстр операцій по дебету рахунка 92, накладні, лімітно-заборні карти, відомості на нарахування амортизації, заробітної плати, тощо
1.3	Перевірка відповідності складу адміністративних витрат, які було здійснено протягом податкового звітного періоду, вимогам ПКУ		
1.3.1		Дослідити облікову політику підприємства, що визначає порядок обліку адміністративних витрат	Облікова політика підприємства



Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.3.2		Дослідити склад витрат, які включаються в бухгалтерському обліку підприємства до складу адміністративних	Аналітичні дані до операцій по Дебету рахунка 92
1.3.3		Перевірити правильність включення витрат на оплату праці та відповідних витрат по внесках на соціальні заходи до складу адміністративних витрат за результатами виконаних процедур розділу V цієї програми	Аналітичні дані до проведень по Дебету рахунка 92 та кредиту рахунків 65 та 66
1.3.4		Перевірити правильність розрахунку амортизації щодо основних засобів та нематеріальних активів адміністративного призначення за результатами виконаних процедур розділу VI цієї програми	Відомість нарахування амортизації, операцій по Дебету рахунка 92 в кореспонденції з кредитом рахунка 131
1.3.5		Перевірити правильність включення до складу адміністративних витрат, витрат на відрядження за результатами виконаних процедур розділу VII цієї програми	
1.3.6		Перевірити правильність включення до складу адміністративних витрат, витрат на оренду, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень	Аналітичні дані до проведень по Дебету рахунка 91 та кредиту рахунків 63 та інших
1.3.7		Перевірити правильність включення до складу адміністративних витрат загальні корпоративні витрати	Аналітичні дані до проведень по Дебету рахунка 92 та кредиту рахунків 63 та інших
1.3.8		Перевірити правильність включення до складу адміністративних витрат, витрат на оренду, придбання пально-мастильних матеріалів, стоянку, паркування легкових автомобілів, страхування майна	Аналітичні дані до проведень по Дебету рахунка 92 та кредиту рахунків 63 та інших

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1.3.9		Перевірити правильність включення до складу адміністративних витрат винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги	Аналітичні дані до проведень по дебету рахунка 92 та кредиту рахунків 63 та інших
1.3.10		Перевірити правильність включення до складу адміністративних витрат витрати на оплату послуг зв'язку	Аналітичні дані до проведень по дебету рахунка 92 та кредиту рахунків 63 та інших
1.3.11		Перевірити правильність включення до складу адміністративних витрат витрати на врегулювання спорів у судах	Аналітичні дані до проведень по дебету рахунка 92 та кредиту рахунків 63 та інших
1.3.12		Перевірити правильність включення до складу адміністративних витрат плагу за розрахунково-касове обслуговування	Аналітичні дані до проведень по дебету рахунка 92 та кредиту рахунків 311
1.4	Перевірити правильність оцінки адміністративних витрат	Виконуються процедури щодо складових адміністративних витрат, перелік яких наведено в розділі І програми "Аудит витрат операційної діяльності" – пп. 1.3.8–1.3.17	
<b>II. Витрати на збут</b>			
2.1	Перевірка відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з формуванням витрат на збут	Виконуються процедури, перелік яких визначено в пп. 1.1.1 та 1.1.2	

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
2.2	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з формуванням витрат на збут	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п. 1.2	
2.3	Перевірка відповідності складу витрат на збут, які було здійснено протягом податкового звітного періоду, вимогам ПКУ	Виконуються процедури, перелік яких визначено в пп. 1.3.1, 1.3.4–1.3.7	
2.3.1		Перевірити правильність включення до складу витрат на збут витрат на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 93 та кредиту рахунка 204
2.3.2		Перевірити правильність включення до складу витрат на збут витрат на ремонт тари	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 93 та кредиту різних рахунків
2.3.3		Перевірити правильність включення до складу витрат на збут комісійних винагорода	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 93 та кредиту рахунка 377 та інших
2.3.4		Перевірити правильність включення до складу витрат на збут витрат на рекламу, маркетинг, передпродажну підготовку	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 93 та кредиту рахунків 63 та інших
2.3.5		Перевірити правильність включення до складу витрат на збут витрат на відраджання працівників, зайнятих збутом	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 93 та кредиту рахунків 63 та ін.

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
2.3.6		Перевірити правильність включення до складу витрат на збут витрат на оренду, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги	Аналітичні дані до проведень по дебету рахунка 93 та кредиту рахунків 63 та ін.
2.3.7		Перевірити правильність включення до складу витрат на збут витрат на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги	Аналітичні дані до проведень по дебету рахунка 93 та кредиту рахунків 63 та ін.
2.3.8		Перевірити правильність включення до складу витрат на збут витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування	Аналітичні дані до проведень по дебету рахунка 93 та кредиту рахунків 63 та ін.
2.3.9		Перевірити правильність включення до складу витрат на збут витрат на транспортування між складами (підрозділами підприємства)	Аналітичні дані до проведень по дебету рахунка 93 та кредиту рахунків 63 та ін.
2.3.10		Перевірити правильність включення до складу витрат на збут інших витрат, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	Аналітичні дані до проведень по дебету рахунка 93 та кредиту рахунків 63 та ін.
2.4	Перевірити правильність оцінки витрат на збут	Виконуються процедури щодо складових витрат на збут, перелік яких наведено в розділі І програми "Аудит витрат операційної діяльності" – пп. І.3.8–І.3.17	

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
<b>III. Інші операційні витрати</b>			
3.2	Перевірка відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з формуванням інших операційних витрат, вимогам ПКУ	Виконуються процедури, перелік яких визначено в пп. 1.1.1 та 1.1.2	
3.3	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних із формуванням інших операційних витрат	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п. 1.2	
3.3.1	Перевірка відповідності складу інших операційних витрат, які було здійснено протягом податкового звітного періоду, вимогам ПКУ	Виконуються процедури, перелік яких визначено в пп. 1.3.1, 1.3.4	Аналітичні дані до проведення по дебету рахунка 94 та кредиту інших рахунків
3.3.1.1		Перевірити правильність формування витрат за операціями в іноземній валюті	
3.3.1.2		Визначити перелік контрагентів – нерезидентів (покупців та постачальників), з якими протягом звітного податкового періоду здійснювалися господарські операції	Господарські договори, аналітичні дані до рахунків 362, 632
3.3.1.3		Перевірити правильність визначення курсових різниць на дату здійснення господарської операції в іноземній валюті	Вантажні митні декларації, випуски з валютних рахунків, обороти за рахунками 312, 714 та 945

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
3.3.1.4		Перевірити правильність визначення курсових різниць за наявною різницею на кінець звітного податкового періоду по дебіторах (операції експорту) та кредиторах (операції імпорту, валютні кредити та інші запозичення у валюті)	Аналітичні дані щодо сальдо рахунків 362 та 632
3.3.1.5		Перевірити правильність визначення курсових різниць щодо залишків валютних коштів на кінець звітного податкового періоду	Виписки з валютних рахунків, дебетове сальдо за рахунком 312
3.3.1.6		Перевірити правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку визначених протягом звітного податкового періоду курсових різниць	Обороти за рахунками 714 та 945
3.3.1.7		Перевірити правильність формування витрат від курсових різниць у Декларації відповідно до вимог ПКУ	Розрахунок, додаток ІВ
3.3.1.8		Перевірити правильність визначення доходу від реалізації іноземної валюти, що відображений на рахунках бухгалтерського обліку	Кредитовий оборот за рахунком 714
3.3.1.9		Перевірити правильність визначення балансової вартості проданої іноземної валюти, що відображена на рахунках бухгалтерського обліку	Дебетовий оборот за рахунком 945
3.3.2		Перевірити правильність формування витрат від продажу іноземної валюти в Декларації відповідно до вимог ПКУ	Розрахунок, додаток ІВ

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
3.3.3		Перевірити правильність амортизаційних витрат основних засобів, які було передано в оперативну оренду за результатами виконаних процедур розділу VI цієї програми	Відомість нарахування амортизації, операцій по дебету рахунка 91 в кореспонденції з кредитом рахунка 131
3.3.1.6		Перевірити склад витрат на інформаційне забезпечення господарської діяльності з виконанням процедури, визначених у розділі I програми "Аудит витрат операційної діяльності" пп. 1.3.9, 1.3.11 – 1.3.14	
<b>IV. Фінансові витрати</b>			
4.1	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з виникненням фінансових витрат		
4.1.1		Скласти реєстр договорів, на підставі яких заучались кредити протягом звітного податкового періоду та договори фінансової оренди	Кредитні договори, аналітичні дані до рахунків 50, 53 та 60
4.1.2		Дослідити умови кредитів, що визначають порядок формування та сплати процентів (фінансових витрат)	Кредитні договори, договори фінансової оренди
4.2	Перевірка відповідності складу фінансових витрат, які було здійснено протягом податкового звітного періоду, вимогам ПКУ		
4.2.1		Дослідити облікову політику підприємства, що визначає порядок обліку фінансових витрат	Облікова політика підприємства
4.2.2		Визначити кредити, які були отримані підприємством, для придбання (створення) кваліфікаційних активів	Кредитні договори

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
4.2.3		Проаналізувати склад незавершеного виробництва з метою визначення груп витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційних активів	Аналітичні дані до рахунка 151
4.2.4		Перевірити розподіл фінансових витрат, що мало підприємство протягом звітного податкового періоду, між витратами на створення кваліфікаційних активів та безпосередньо фінансовими витратами	Розрахунки фінансових витрат, дебетові обороти за рахунками 151 та 95
4.3	Перевірка правильності оцінки фінансових витрат		
4.3.1		Встановити перелік кредитних договорів та договорів фінансової оренди, які було укладено з нерезидентами, що мають більше 50 % у статутному капіталі підприємства, або пов'язаними з ними особами	Статут, інформація із зовнішніх джерел, перелік пов'язаних осіб, кредитні договори, договори фінансової оренди
4.3.2		Встановити перелік кредитних договорів та договорів фінансової оренди, які було укладено з нерезидентами, що мають офшорний статус	Перелік офшорних країн, кредитні договори, договори фінансової оренди
4.3.3		Визначити загальну суму нарахованих відсотків протягом звітного податкового періоду за договорами, перелік яких визначено за результатами виконання процедури 5.3.1	
4.3.4		Визначити загальну суму нарахованих відсотків протягом звітного податкового періоду за договорами, перелік яких визначено за результатами виконання процедури 5.3.2	



Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Аджерело інформації
4.3.5		Визначити розмір доходу, який був отриманий протягом звітного податкового періоду, від розміщення вільних коштів на депозитних рахунках	Договори на розміщення депозитів, виписки з банківських рахунків, обороти за рахунками 311, 312, кредитові обороти за рахунком 719
4.3.6		Перевірити правильність визначення розміру фінансових витрат по кредитних договорах, які було визначено за результатами виконання процедури 5.3.1 та 5.3.3	Аналітичний розрахунок
4.3.7		Перевірити правильність визначення розміру фінансових витрат по кредитних договорах, які було визначено за результатами виконання процедури 5.3.2 та 5.3.4	Аналітичний розрахунок
<b>V. Витрати на виплати фізичним особам</b>			
5.1	Перевірка відповідності застосованих на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з виплатами фізичним особам	Виконуються процедури, перелік яких визначено в пп. 1.1.1 та 1.1.2	
5.2	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з виплатами працівникам	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п. 1.2	
5.2.1		Перевірити наявність колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про преміювання	

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
5.2.2		Перевірити наявність таких документів: – наказів про прийом, звільнення; – табелів обліку робочого часу; – штатного розпису (при поодинокій оплаті); – нарядів та розцінок (при відрядній оплаті); – договорів цивільно-правового характеру (грудових угодах)	
5.3	Перевірка правильності включення до складу витрат, що враховуються при обчисленні оподатковуваного прибутку, витрат на виплати працівникам		
5.3.1		Перевірити правильність розподілу витрат на виплати працівникам між статтями витрат: – виробничою собівартістю; – загальновиrobничими витратами; – адміністративними витратами; – витратами на збут; – іншими операційними витратами	Аналітичні дані по дебету рахунків 23, 91, 92, 93 в кореспонденції з кредитом рахунка 66
5.3.2		Перевірити розрахункові відомості шляхом таксування	Розрахункові відомості
5.3.3		При ручному обліку – перевірка відповідності різниць і сум у розрахункових та платіжних відомостях	
5.3.4		Звірити відповідність наказів, що встановлюють розміри та умови виплат працівникам, фактичним виплатам	Накази, розрахункові відомості
5.3.5		Звірити відповідність обсягів виконаних робіт і бази нарахування ААА відрядної оплати праці	Наряди, особовий рахунок працівника

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Аджерело інформації
5.3.6		Перевірити правильність нарахування зарплати за посадовими окладами для працівників, що працювали неповний місяць	Табелі обліку робочого часу, відомості нарахування заробітної плати, особовий рахунок працівника
5.3.7		Перевірити витрати на виплати, пов'язані з наданням додаткових відпусток	Табелі обліку робочого часу, відомості нарахування заробітної плати, особовий рахунок працівника
5.3.8		Перевірити правильність нарахування зарплати за відпустку, компенсації за невикористану відпустку	Табелі обліку робочого часу, відомості нарахування заробітної плати, особовий рахунок працівника
5.3.9		Перевірити правильність нарахування виплат по листах непрацездатності	Табелі обліку робочого часу, листки непрацездатності, відомості нарахування заробітної плати, особовий рахунок працівника
<b>VI. Амортизація</b>			
6.1	Перевірка відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, які пов'язані з нарахуванням амортизації	Виконуються процедури, перелік яких визначено в пп. 1.1.1 та 1.1.2	

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
6.2	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з нарахуванням амортизації	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п. 1.2	
6.2.1		Перевірити наявність первинних документів, в яких відображається вартість, що підлягає амортизації	Облікові форми: ОЗ-1, ОЗ-5, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8
6.2.2		Перевірити наявність первинних документів, в яких відображаються витрати (операції), що збільшують первісну вартість ОЗ	Облікові форми: ОЗ-2, ОЗ-6, розрахунок переоцінки на індекс інфляції
6.2.3		Перевірити наявність первинних документів, на підставі яких визначається дата початку нарахування амортизації	Облікова форма ОЗ-1
6.3.4		Перевірити наявність первинних документів, на підставі яких визначається дата закінчення (припинення) нарахування амортизації	Наказ про створення ліквідаційної комісії ОЗ, наказ на проведення консервації ОЗ, облікові форми – ОЗ-3, ОЗ-4, документи, пов'язані з проведенням консервації ОЗ
6.3.5		Перевірити наявність первинних документів, в яких відображаються результати нарахування амортизації	Облікові форми ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16, відомості нарахування амортизації, аналітичні дані до рахунка 13
6.4	Перевірка складу та напрямів виконання ОЗ та НА		

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
6.4.1		Дослідити організаційно-управлінську структуру підприємства та особливості здійснення господарської діяльності з метою перевірки правильності визначення підприємством центрів формування амортизаційних витрат	
6.4.2		Провести огляд підприємства з метою виявлення об'єктів ОЗ та НА, які фактично не використовуються в господарській діяльності	
6.4.3		Перевірити правильність поділу обліковуваних ОЗ та НА на виробничі та невиробничі для цілей нарахування амортизації, яка використовується у розрахунках об'єкта оподаткування податком на прибуток (з урахуванням результатів виконаних процедур 6.4.1 та 6.4.2)	Аналітичні дані до рахунків 10 та 12, облікова форма ОЗ-9, розрахунки амортизації
6.4.4		Перевірити правильність поділу підприємством виробничих ОЗ та НА на групи по центрах формування витрат: <ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати операційної діяльності;</li> <li>– загальновиробничі витрати;</li> <li>– адміністративні витрати;</li> <li>– витрати на збут;</li> <li>– інші операційні витрати</li> </ul>	Аналітичні дані до оборотів по дебету рахунків 23, 91, 92, 03, 94 та кредиту рахунка 13
6.5.	Перевірка правильності формування об'єкта амортизації		
6.5.1		Перевірити правильність формування первісної вартості ОЗ та НА, які були придбані (отримані у фінансовий лізинг) підприємством	Аналітичні дані до оборотів по дебету рахунка 15 та кредиту рахунків 63, 68 та інших, облікові форми ОЗ-1 та ОЗ-6

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
6.5.2		Перевірити правильність формування первісної вартості ОЗ та НА, які були самостійно виготовлені підприємством	Аналітичні дані до оборотів по Дебету рахунка 15 та кредиту рахунків 23, 65, 66, 68 та інших, облікові форми ОЗ-1 та ОЗ-6
6.5.3		Дослідити облікову політику підприємства щодо обліку витрат на реконструкцію, модернізацію, капітальний ремонт та інші поліпшення ОЗ	Облікова політика підприємства
6.5.4		Перевірити фактичний розмір витрат на поліпшення ОЗ, які було здійснено підприємством протягом звітного податкового періоду	Дебетові обороти по субрахунку "Ремонт ОЗ" до рахунка 23, та до рахунка 15
6.5.5		Розрахувати розмір ліміту витрат на поліпшення ОЗ, які можуть включатись до витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування протягом звітного податкового періоду	Дебетове сальдо по рахунку 10 та кредитове сальдо по рахунку 131 на початок звітного податкового року, аналітичний розрахунок
6.5.6		Порівняти фактичні суми витрат на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт, на які було збільшено первісну вартість у бухгалтерському обліку, з сумою, яка була визначена в результаті виконання процедури 7.5.5	Оборот по Дебету рахунка 10 та кредиту рахунка 15, облікова форма ОЗ-2
6.5.7		Перевірити правильність збільшення первісної вартості внаслідок проведення її переоцінки на індекс інфляції	Статистичні дані про індекси інфляції, аналітичний розрахунок, оборот по Дебету рахунка 10 та кредиту рахунка 42

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
6.5.8		Дослідити процедури, які використовуються підприємством, для визначення ліквідційної вартості об'єктів ОЗ	Облікова політика підприємства, інша внутрішня документація, результати опитування
6.6	Перевірка правильності нарахування амортизації		
6.6.1		Перевірити правильність поділу виробничих ОЗ на групи з метою нарахування амортизації	Аналітичні дані до субрахунків рахунка 10
6.6.2		Дослідити облікову політику підприємства щодо: – встановлення методів нарахування амортизації для окремих груп ОЗ; – встановлення вартісної межі віднесення необоротних активів до малоцінних; – встановлення методу нарахування амортизації для малоцінних необоротних активів	Облікова політика підприємства
6.6.3		Перевірити правильність застосування методів нарахування амортизації для груп ОЗ відповідно до вимог ПКУ	Відомості нарахування амортизації
6.6.4		Перевірити правильність застосовуваного терміну корисного використання для виробничих ОЗ з урахуванням мінімально допустимого терміну їх використання	Відомості нарахування амортизації
6.6.5		Перевірити правильність визначення дати початку нарахування амортизації	Облікова форма ОЗ-1, відомості нарахування амортизації
6.6.6		Перевірити правильність визначення дати початку нарахування амортизації для об'єктів, які тимчасово виводилися з експлуатації	Облікова форма ОЗ-2, відомості нарахування амортизації

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
6.6.7		Перевірити правильність визначення дати закінчення нарахування амортизації	Облікова форма ОЗ-3, ОЗ-4, ОЗ-8 відомості нарахування амортизації
6.6.8		Перевірити правильність визначення дати початку нарахування амортизації для об'єктів, які тимчасово виводяться з експлуатації	Облікова форма ОЗ-8, відомості нарахування амортизації
<b>VII. Витрати на відрядження</b>			
7.1	Перевірка відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, які фіксують господарські операції, пов'язані з відрядженнями	Виконуються процедури, перелік яких визначено в пп. 1.1.1 та 1.1.2	
7.2	Перевірка документального підтвердження операцій, пов'язаних з відрядженнями	Виконуються процедури, перелік яких визначено в п. 1.2	
7.2.1		Перевірити наявність усіх авансових звітів, відображених в обліку	Аналітичні дані до рахунка 372
7.2.2		Перевірка наявності всіх первинних документів, відображених в авансових звітах	Авансові звіти, транспортні квитки, рахунки на прожывання, тощо
7.2.3		Перевірка наявності в обліку посвідчень про відрядження та їх відповідність наказам	Накази про відрядження, посвідчення на відрядження
7.3	Перевірка правильності включення до складу витрат, що враховуються при обчисленні оподаткованого прибутку, витрат на відрядження		



Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Аджерело інформації
7.3.1		Перевірити зв'язок відрядження з господарською діяльністю підприємства	Наказ про відрядження, звіт про відрядження
7.3.2		Перевірити правильність заповнення авансових звітів шляхом проведення їх таксування	Авансові звіти
7.3.3		<p>Перевірити в авансових звітах по відрядженнях:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- наявність відмітки посилаючої та приймаючої сторін та відповідність їх наказам про відрядження;</li> <li>- відповідність дат, тривалість відрядження, дату та час відправлення транспортних засобів;</li> <li>- відповідність фактичних добових витрат затвердженим нормам;</li> <li>- наявність документів про сплату за проживання, дат їх оформлення;</li> <li>- наявність господарських відносин з підприємством, до якого здійснене відрядження</li> </ul>	Авансові звіти
7.3.4		<p>За наявності відрядження за кордон:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- перевірити наявність ксерокопій закордонних паспортів;</li> <li>- перевірити розрахунок добових витрат;</li> <li>- перевірити правильність застосування курсу валют при відображенні операцій у національній валюті та розрахунку курсової різниці</li> </ul>	Авансові звіти
7.3.5		<p>Перевірити правильність розподілу витрат на відрядження між статтями витрат:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- виробничою собівартістю;</li> <li>- загальновиробничими витратами;</li> <li>- адміністративними витратами;</li> </ul>	Аналітичні дані по дебету рахунків 23, 91, 92, 93 в кореспонденції з кредитом рахунка 372

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури – витратами на збут; – іншими операційними витратами	Джерело інформації
<b>VIII. Інші витрати звичайної діяльності</b>			
8.1	Перевірка правильності формування витрат на благодійність		
8.1.1		Визначити статус набувача благодійної допомоги	Довідка про статус не-прибуткової організації, бюджетної структури
8.1.2		Розрахувати ліміт витрат на благодійність, які можуть бути враховані при обчисленні об'єкта оподаткування	Декларація з податку на прибуток підприємства за попередній звітний податковий рік
8.1.3		Перевірити факт надання благодійної допомоги	Банківські виписки, накладні, акти виконаних робіт, аналітичні дані до рахунків 94, 97
8.1.4		Порівняти фактичний розмір витрат на благодійність з розрахованим лімітом за результатами виконання процедури 9.1.2	
8.2	Перевірка правильності формування витрат на допомогу профспілковим організаціям		
8.2.1		Визначити статус набувача допомоги	

Продовження табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Аджерело інформації
8.2.2	Розрахувати ліміт витрат на допомогу, які можуть бути враховані при обчисленні об'єкта оподаткування	Декларація з податку на прибуток підприємства за попередній звітний податковий рік	
8.2.3	Перевірити факт надання допомоги та її зміст	Банківські виписки, накладні, акти виконаних робіт, аналітичні дані до рахунків 94, 97	
8.2.4	Порівняти фактичний розмір витрат з розрахованим лімітом за результатами виконання процедури 8.2.2		
8.3	Перевірка правильності формування витрат на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів		
8.3.1	Перевірити наявність ліцензій, дозволів, які були придбані протягом звітного податкового року		Банківські виписки, ліцензії
8.3.2	Перевірити фактичний склад господарської діяльності з тєю, яка визначена в ліцензії		
8.4	Перевірити правильність формування витрат, які не було включено до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг		
8.4.1	Перевірити склад та суму витрат на утримання ОЗ, що перебувають на консервації, а також на ліквідацію ОЗ		Аналітичні дані до об'єктів за рахунками 94, 97

Закінчення табл. 2.7

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
8.4.2		Перевірити суму перевищення балансової вартості над доходами від продажу окремих об'єктів виробничих ОЗ та НА із застосуванням процедури, визначених пп. 6.2.1–6.2.5 розділу VI програми “Аудит інших доходів”	
8.4.3		Перевірити суму перевищення первісної вартості над доходами від продажу окремих об'єктів невиробничих ОЗ та НА із застосуванням процедури, визначених пп. 6.3.1–6.3.5 розділу VI програми “Аудит інших доходів”	
8.4.4		Перевірити правильність врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування за підсумками попереднього звітного року	Декларація з податку на прибуток підприємства за попередній звітний податковий рік
8.4.5		Перевірити правильність формування витрат від безнадійної та сумнівної заборгованості	

**Примітка.** До змісту програми включають інші процедури залежно від фактичних обставин, пов'язаних з особливостями господарської діяльності підприємства як платника податку на прибуток.

## ***Виконання процедур аудиторської перевірки витрат, які враховуються при обчисленні податку на прибуток***

Формування витрат з метою обчислення оподаткованого прибутку здійснюється відповідно до вимог розділу III ПКУ, які в багатьох випадках збігаються з правилами П(С)БО, що використовуються для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

**Виконання процедур аудиторської перевірки витрат операційної діяльності.** Витрати операційної діяльності з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств (окрім банківських установ), включають три складові:

- собівартість реалізованої продукції;
- собівартість реалізованих товарів;
- собівартість реалізованих робіт, послуг.

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Тобто в податкових розрахунках застосовується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат аналогічно тому, як і в бухгалтерському обліку. У ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” принцип нарахування пов'язаний із принципом відповідності: принцип нарахування та відповідності доходів і витрат означає, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

З метою оподаткування собівартість виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг включає прямі витрати та загально-виробничі витрати.

*Прямі витрати – це витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.*

Поділ виробничих витрат на прямі та загально-виробничі залежить в кожному конкретному випадку від особливостей організації виробничого процесу та технології виробництва.

Таким чином, для того, щоб перевірити правильність формування собівартості, особливу увагу приділяють виконанню процедур, пов'язаних з вивченням виробничої діяльності підприємства.

Так, наприклад, якщо підприємство випускає продукцію серіями (протягом одного періоду виробляється одне найменування продукції, а потім проводиться перезавантаження виробничого процесу на випуск іншого виду продукції), то всі виробничі витрати будуть визнаватися прямими витратами і включатися до виробничої собівартості. Або якщо у складі технологічного обладнання є таке, що може використовуватися для виробництва лише конкретного виду продукції, то амортизація такого обладнання та всі інші експлуатаційні витрати, які з ним пов'язані, будуть також прямими витратами.

Загальновиробничі витрати, які входять до складу собівартості продукції, пов'язані з її виробництвом, проте їх об'єднують в окрему статтю, у зв'язку з тим, що такі витрати не можна прямо ідентифікувати із конкретним видом продукції. Таким чином, виконання процедур перевірки загальновиробничих витрат пов'язано з дослідженням правильності поділу витрат на виробництво між собівартістю виготовленої продукції.

При виконанні процедур перевірки складу загальновиробничих витрат доцільно також дослідити можливість існування помилок у зв'язку з витратами, що пов'язані з оперативною орендою. Такі помилки можуть виникати внаслідок того, що не все орендоване обладнання реально використовується протягом звітного податкового періоду у господарській діяльності в цілому та у виробництві продукції зокрема, а отже, витрати на оплату оренди не можуть бути враховані з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Виявити такі ризики можна шляхом проведення огляду підприємства, дослідження інших операцій, що пов'язані з використанням орендованого майна.

До переліку процедур програми аудиту витрат операційної діяльності входять процедури, пов'язані з дослідженням системи контролю витрат на підприємстві. В основу такої системи покладено нормування та планування витрат на виробництво, а також процедури контролю за дотриманням технологічних процесів.

Статтею 138 ПКУ не зазначено обмежень стосовно розмірів складових собівартості продукції (робіт, послуг), немає посилення на дотримання норм витрачання ресурсів для їх виробництва. Тому як в бухгалтерському обліку (з метою складання фінансової звітності), так і в цілях визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, підприємство має право включати до собівартості витрати за

фактичними їх розмірами. Останні повинні бути підтвержені відповідними первинними документами, обов'язковість яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та обліковою політикою платника податку.

Водночас недоліки функціонування системи внутрішнього контролю щодо обліку виробничих витрат можуть свідчити про існування ризиків викривлень у розрахунках собівартості виготовленої та реалізованої продукції. Такі ризики пов'язані насамперед із тим, що внаслідок застосування невідповідних (ненапружених) норм або недотримання технологічного процесу можуть завищуватися прямі матеріальні витрати від браку, невідповідно враховуватись операції, пов'язані з використанням зворотних відходів, випускатися необліковувана продукція тощо.

Відповідно до п. 137.8 до складу витрат включаються тільки ті втрати від браку, які обумовлені технологічними причинами згідно з нормами, встановленими КМУ, а у разі їх відсутності – підприємством самостійно з відповідним обґрунтуванням. Норма цього пункту дає змогу включати до оподатковуваних витрат втрати платника податку від браку готової продукції. Але таке включення стосується лише тих виробів, які фактично реалізовані у звітному періоді. Решта витрат не включається до таких витрат.

Норми втрат/витрат встановлюються Кабінетом Міністрів України. У разі невстановлення таких норм підприємство має право самостійно визначити такі норми за умови обґрунтування їх розміру. Самостійно встановлені норми діють до встановлення відповідних норм Кабінетом Міністрів України.

Перевірка правильності формування прямих матеріальних витрат у собівартості продукції пов'язана з результатами виконаних процедур перевірки правильності формування вартості запасів, що використовуються у виробничому процесі.

Перевірка правильності формування вартості запасів включає процедури, які дають змогу аудиторам отримати:

- первісну балансову вартість запасів, яка включає витрати відповідно до вимог П(С)БО 9 “Запаси”;
- первісну балансову вартість запасів, які надійшли за імпортом, правильно оцінену в гривневому еквіваленті;
- формування первісної балансової вартості запасів, що здійснюється з урахуванням транспортно-заготівельних витрат;

- вартість використаних на виробництво продукції запасів, придбаних у пов'язаних осіб, яка не перевищує рівень звичайних цін більш ніж на 20 %;
- відповідні коригування витрат, пов'язаних з використанням запасів, які було придбано у нерезидентів, що мають офшорний статус.

Відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- 1) сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- 2) сум ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- 3) транспортно-заготівельних витрат (затрат на заготівлю запасів, оплати тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- 4) інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, придатного для використання у запланованих цілях.

Під час виконання процедур перевірки правильності формування первісної вартості запасів особлива увага має приділятися дослідженню транспортно-заготівельних витрат, що включаються до первісної вартості.

Річ у тім, що організація операцій постачання впливає на контрольні та облікові підходи, які може використовувати підприємство для оцінки та розподілу транспортно-заготівельних витрат між різними позиціями обліку запасів, що в свою чергу безпосередньо впливає на оцінку оподатковуваного прибутку звітного періоду.

Процес постачання може бути організований таким чином, що:

- 1) існує можливість прямо ідентифікувати транспортно-заготівельні витрати з конкретним видом запасів (наприклад, транспортні витрати на придбання партії цукру);
- 2) транспортно-заготівельні витрати виникають внаслідок придбання різних видів запасів;
- 3) транспортно-заготівельні витрати поєднуються з витратами на збут (наприклад, автотранспорт використовується в одному



напрямку для доставки продукції покупцям, а у зворотному – для доставки придбаной сировини).

У другому випадку сума транспортно-заготівельних витрат узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів і щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих само рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Отже, аудитор повинен провести аналітичний розрахунок для перевірки правильності формування вартості запасів з урахуванням транспортно-заготівельних витрат, які фактично були використані у виробничому процесі.

Найбільший ризик являє собою третій випадок організації процесу постачання. Це пов'язано з тим, що, як відомо, витрати на збут у бухгалтерському обліку та у податкових розрахунках податку на прибуток визнаються витратами періоду. Як правило, облікова практика в таких випадках ґрунтується на застосуванні принципу обачності і включає такі транспортні витрати до складу витрат на збут у повному обсязі. У процесі проведення перевірки аудитор повинен провести спеціальні аналітичні процедури для оцінки впливу застосовуваного облікового підходу на розмір оподатковуваного прибутку звітнього періоду.

ПКУ встановлює вартісні обмеження щодо витрат (у тому числі і матеріальних), які пов'язані із закупівлями у пов'язаних осіб та у нерезидентів, що мають офшорний статус.

Відповідно до пп. 153.2.2 та 153.2.3 ПКУ витрати, понесені підприємством у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи або особи, яка не є платником податку на прибуток чи сплачує податок за іншими ставками, визначаються, виходячи з договірних цін, але не вищих за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання, у разі якщо договірна ціна на вказані товари (роботи, послуги)

відрізняється більше ніж на 20 % від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги).

Пункт 161.2 ст. 161 ПКУ визначає, що у разі укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус, чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів, витрати підприємства на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх витрат у сумі, що становить 85 % вартості цих товарів (робіт, послуг).

Урахування таких обмежень не відображається на рахунках бухгалтерського обліку, отже, формує ризики помилок у визначенні розміру оподаткованого прибутку. Аудитор повинен перевірити правильність проведених коригувань у податкових розрахунках.

Окремий блок процедур перевірки собівартості виготовленої та реалізованої продукції – це процедури перевірки правильності визначення собівартості реалізованої продукції.

Сучасні облікові технології в принципі можуть давати досить надійну аналітичну інформацію щодо складу собівартості виготовленої та реалізованої продукції. Проте якщо підприємство не має можливості отримання такої аналітичної інформації, то аудитору слід обов'язково провести аналітичні розрахунки для перевірки правильності оцінки собівартості реалізованої продукції, яка відображається у показниках декларації з податку на прибуток. Як вихідні дані для цього можуть застосовуватися планові калькуляції, дані про фактичний розмір загальновиробничих витрат у залишках незавершеного виробництва та у готовій продукції, розмір загальновиробничих витрат, здійснених протягом звітного періоду.

Перевірка правильності формування собівартості реалізованих товарів поєднує процедури, які використовуються в процесі перевірки собівартості реалізованої продукції, проте має певні особливості. Ці особливості пов'язані насамперед з тим, що аудитору необхідно приділити значну увагу питанням дослідження облікової політики підприємства, яка визначає методи обліку вибуття товарів.

Залежно від застосовуваних на підприємстві технологій організації обліку руху товарів, облікова політика може встановлювати:

- ідентифіковану собівартість відповідної одиниці запасів;
- середньозважену собівартість;
- собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- ціни продажу.

Найбільш точна оцінка собівартості реалізованих товарів досягається тоді, коли застосовується метод ідентифікованої собівартості та метод ФІФО.

Проте якщо облікова політика підприємства передбачає застосування методу ціни продажу для оцінки операцій вибуття товарів, то в такому випадку існує ризик, пов'язаний з помилками у розрахунках розміру торговельної націнки, яка відноситься до реалізованого товару. Як правило, такий метод обліку вибуття притаманний підприємствам роздрібно́ї торгівлі, які не використовують сучасні технології обліку і контролю операцій, що в цілому не суперечить вимогам чинного законодавства.

Визначення торговельного доходу (торгової націнки) у вартості реалізованого товару здійснюється розрахунково. Відповідно до п. 22 П(С)БО 9 “Запаси” оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібно́ї торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажно́ї (роздрібно́ї) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажно́ї (роздрібно́ї) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажно́ї (роздрібно́ї) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Внаслідок того, що різні групи товарів можуть мати різні рівні торговельної націнки, різний ступінь обороту, виникають фактори структурних зрушень, які впливають на розрахунок середнього значення торговельної націнки. Таким чином, через певний проміжок часу облікове значення залишку торговельної націнки не відповідатиме реально сформованому значенню під час оприбуткування товарів.

Отже, на підприємствах роздрібно́ї торгівлі перекручення можуть виникати не так у вартості реалізованого товару, як у оцінці

торговельного доходу (торгової націнки) у вартості такого реалізованого товару, що буде мати вплив і на кінцеву оцінку об'єкта оподаткування протягом звітного податкового періоду в цілому.

З метою приведення даних бухгалтерського обліку у відповідність до фактичних залишків товарів та торговельної націнки необхідно періодично проводити процедуру інвентаризації торговельної націнки. У результаті проведення такої інвентаризації визначається не тільки фактична кількість та вартість залишків товарів за цінами продажу, а й їх вартість за закупівельними цінами. Різниця між визначеною залишками товарів оціненими за продажною вартістю та вартістю за закупівельними цінами і визначатиме фактичний залишок “нереалізованої” торговельної націнки – кредитове сальдо за рахунком 285 “Торговельна націнка”.

#### **Виконання процедур аудиторської перевірки інших витрат.**

Загальний перелік витрат, які включаються до складу інших витрат, визначається пунктами 138.10–138.12 ПКУ. Наведена програма з процедурами аудиторської перевірки інших витрат сформована без урахування витрат, які можуть виникати у платників податків, що займаються діяльністю іншою ніж виробнича, торговельною діяльністю, чи діяльністю з надання послуг.

До групи інших витрат у податкових розрахунках включають витрати, що не входять до витрат операційної діяльності. У бухгалтерському обліку такі доходи класифікують як адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати, надзвичайні витрати.

Зазначені витрати обліковують у бухгалтерському обліку на рахунках 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші операційні витрати”, 95 “Фінансові витрати”, 97 “Інші витрати”.

Особливістю “Інших витрат” порівняно з “Витратами операційної діяльності” є те, що вони визнаються безвідносно до фактичної дати визнання доходів, тобто є завжди витратами періоду.

В основі виконання процедур перевірки “Інших витрат” є розуміння аудитором підприємства як платника податку на прибуток. Таке розуміння дає можливість дослідити характер та зміст господарських операцій, з яких підприємство формує витрати, з метою перевірки правильності їх класифікації та оцінки у податкових розрахунках.

Під час перевірки складу “Адміністративних витрат” треба враховувати, що вони за змістом є загальногосподарськими витратами, які здійснюють для управління й обслуговування підприємства витрати на: оплату праці та службових відряджень адміністративного персоналу; утримання необоротних активів загальногосподарського призначення; усі витрати підприємства на послуги зв'язку; аудиторські, юридичні та інші професійні послуги; на оплату банківського обслуговування тощо.

Перелік адміністративних витрат максимально відповідає п. 18 П(С)БО 16 “Витрати” за винятком того, що у податкових розрахунках ця стаття витрат не включає витрати на податки і збори (які не включено до прямих витрат) – такі витрати віднесено до інших операційних витрат згідно з пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ. Зазначимо, що оплату інтернет-послуг також віднесено до інших операційних витрат згідно з пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ.

До витрат на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг) згідно з підпунктами “а”–“з” пп. 138.10.3, перелік яких відповідає п. 19 П(С)БО 16 “Витрати” і які обліковують на бухгалтерському рахунку 93 “Витрати на збут”, у тому числі в торговельних організаціях.

У процесі виконання процедур перевірки “Інших операційних витрат” аудитор повинен приділити особливу увагу витратам, які пов'язані з формуванням витрат від операцій в іноземній валюті та операцій з реалізації іноземної валюти. На відміну від бухгалтерського обліку, який відображає “розгорнутий” результат, у податкових розрахунках враховується лише “згорнутий” – позитивний у доходах, від'ємний у витратах.

Важливим моментом виконання процедур у цьому сегменті перевірки є також те, що дебетовий оборот за рахунком 94 “Інші операційні витрати”, як правило, містить витрати, які не враховуються у податкових розрахунках податку на прибуток. У тому випадку, коли у бухгалтерському обліку підприємства використовується спеціальний субрахунок для накопичення таких “неподаткових” витрат, це значно знижує ризики помилок. В іншому разі аудитор повинен запланувати більші обсяги процедур з метою аналізу складу витрат, які було включено в дебет рахунка 94 протягом звітного податкового періоду.

**Особливості перевірки статті** “Фінансові витрати” пов’язані з тим, що аудитор повинен за результатами виконання запланованих процедур переконатись у тому, що:

- фінансові витрати пов’язані з господарською діяльністю;
- фінансові витрати підприємства, які були отримані протягом звітного податкового періоду, правильно поділено між тими, що включаються до витрат звітного податкового періоду, та витратами, які необхідно капіталізувати з метою їх подальшої амортизації;
- фінансові витрати оцінені правильно з урахуванням обмежень, які встановлюються ст. 141 ПКУ.

Відповідно до пп. 138.10.5 фінансові витрати включають: проценти за користування короткостроковими і довгостроковими позиками банків, банківським овердрафтом; проценти за облігаціями випущеними, векселями виданими; дисконт за облігаціями, амортизацію інших знижок, пов’язаних із позиками; проценти за фінансову оренду активів, якщо такі виплати або нарахування пов’язані з провадженням господарської діяльності.

Ці витрати визнають витратами звітного періоду, за винятком тієї частини фінансових витрат, яка капіталізується, тобто витрат, пов’язаних зі створенням кваліфікаційного активу згідно з П(С)БО 31 “Фінансові витрати”. Фінансові витрати, крім капіталізованих, обліковують у бухгалтерському обліку на рахунку 95 “Фінансові витрати”. Капіталізація витрат не проводиться підприємствами, які визначені суб’єктами малого підприємництва.

Відповідно до П(С)БО 31 *совіартість кваліфікаційного активу* – це витрати на придбання, будівництво, створення, виготовлення, виробництво, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу.

Причому витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації включають лише витрати, для здійснення яких сплачуються грошові кошти, передаються інші активи або приймаються зобов’язання з нарахуванням відсотків.

Витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації зменшуються на суму будь-яких отриманих проміжних виплат та цільового фінансування, безпосередньо пов’язаних зі створенням кваліфікаційного активу.

Таким чином, аудитор повинен дослідити зміст укладених кредитних договорів, та визначити ті з них, які пов'язані зі створенням або придбанням кваліфікаційних активів, процес створення (введення в експлуатацію) яких відбувався протягом звітнього податкового періоду. Потім проводиться тестування правильності включення витрат на сплату відсотків за такими договорами до вартості кваліфікаційного активу.

Ризики, що стосуються перевірки правильності оцінки фінансових витрат у податкових розрахунках, пов'язані з тим, що на рахунках бухгалтерського обліку фінансові витрати не коригуються відповідно до обмежень, які встановлюються нормами ПКУ. Так, п. 141.2 встановлює обмеження щодо розміру витрат на виплату або нарахування відсотків за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями на користь нерезидентів, які мають частку 50 % і більше у статутному фонді позичальника – платника податків, і пов'язаних із ними особам. Загальний розмір витрат за такими запозиченнями протягом звітнього податкового періоду не може перевищувати суму доходів такого платника податків, отриманої протягом звітнього періоду у вигляді відсотків від розміщення власних активів, збільшену на суму, яка дорівнює 50 % оподаткованого прибутку звітнього періоду, без урахування суми таких отриманих процентів.

Якщо нерезидент, що видав фінансовий кредит, має офшорний статус, то набуває чинності ще одне обмеження. До відсоткового ліміту додається обмеження, передбачене п. 161.2 ст. 161 ПКУ, а саме: витрати платника податків на оплату послуг, наданих нерезидентом, який має офшорний статус, включаються до складу витрат у розмірі 85 %.

Отже, після аналізу статусу позикодавців-нерезидентів, аудитор повинен провести аналітичні процедури перевірки правильності формування фінансових витрат.

Перевірка витрат, пов'язаних із виплатами фізичним особам згідно з трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру, здійснюється з урахуванням того, що аудитор повинен отримати відповіді на такі питання:

- чи фізичні особи, яким було здійснено виплати, що були включені до складу витрат, справді знаходились у трудових відносинах з підприємством;
- чи існує документальне підтвердження здійснених витрат;
- чи мають виплати обґрунтовані підстави.

Процедури з аудиту амортизації виконуються за такими напрямками перевірки:

- відповідності застосовуваних на підприємстві первинних документів, пов'язаних із нарахуванням амортизації;
- документального підтвердження операцій, пов'язаних із нарахуванням амортизації;
- складу та напрямів використання ОЗ та НА;
- правильності формування об'єкта амортизації;
- правильності нарахування амортизації.

Виконання комплексу процедур перевірки амортизації вимагає від аудитора – на першому етапі переконатися в тому, що підприємством правильно проведено поділ обліковуваних об'єктів основних засобів та нематеріальних активів на виробничі та невиробничі.

Потім проводиться дослідження облікової політики підприємства, яка визначає методи нарахування амортизації та встановлює вартісне обмеження віднесення необоротних активів до малоцінних, визначення термінів корисного використання об'єктів основних засобів, порядок капіталізації витрат на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт (витрат на поліпшення).

Якщо облікові підходи, що застосовуються на підприємстві, не збігаються з правилами, які встановлює розділ III ПКУ, то це означає, що інформація, яка відображається на рахунках бухгалтерського обліку, не може слугувати надійним джерелом для формування витрат, пов'язаних із нарахуванням амортизації та витрат на поліпшення, з метою проведення податкових розрахунків. Отже, підприємство повинно мати спеціальний аналітичний облік таких витрат, а аудитор має запланувати більші обсяги перевірки.

Найбільші ризики в цьому сегменті перевірки можуть існувати у визначенні:

- ліквідаційної вартості окремих об'єктів основних засобів;
- періоду, протягом якого не нараховується амортизація, у зв'язку з тимчасовим виводом об'єкта із експлуатації;
- розподілом витрат на поліпшення між витратами періоду та витратами, які збільшують первісну вартість об'єкта, що амортизується;
- відповідності встановленого терміну корисного використання мінімально допустимому строку.

Витрати на відрядження є достатньо поширеними у складі господарських операцій багатьох підприємств і тому аудиторська перевірка



ка, як правило, включає виконання процедур щодо перевірки таких витрат.

Витрати на відрядження входять до складу витрат подвійного призначення. Це означає, що виконання процедур перевірки має бути спрямовано на дослідження умов здійснення таких витрат та врахування підприємством обмежень щодо складу та вартості відповідних витрат з метою їх включення до податкових розрахунків.

Аналогічні завдання мають виконуватись і під час перевірки інших витрат звичайної діяльності, до яких, зокрема, належать: витрати на благодійність, витрати на допомогу профспілковим організаціям, витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів тощо.

## 2.4. ЗАКЛЮЧНІ ПРОЦЕДУРИ АУДИТУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Заключний етап аудиту податку на прибуток пов'язаний з виконанням процедур перевірки правильності розрахунку податкового зобов'язання та перевірки своєчасності його сплати.

На порядок розрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток можуть впливати різні чинники, пов'язані з формою організації та видами господарської діяльності платника податку (табл. 2.8).

Відповідно до п. 152.4 ПКУ підприємство – платник податку на прибуток, яке має у своєму складі відокремлені підрозділи, розташо-

Таблиця 2.8

### Чинники, що впливають на розрахунок податку на прибуток

Податок на прибуток		
↓		
Форма сплати	звичайна	консолідована
Вид підприємницької діяльності платника податку	непатентована	патентована
Ставка податку	– з 1 квітня по 31 грудня 2011 р. – 23 %; – у 2012 р. – 21 %; – у 2013 р. – 19 %; – з 1 січня 2014 р. – 16 %	
		0 %

вані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади, може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням таких відокремлених підрозділів, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням та зменшений на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням відокремлених підрозділів.

У цьому випадку сума податку на прибуток відокремлених підрозділів за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково, виходячи із загальної суми податку, нарахованого платником податку, розподіленого пропорційно питомій вазі суми витрат відокремлених підрозділів такого платника податку в загальній сумі витрат цього платника податку.

З метою перевірки правильності розрахунку консолідованого податку на прибуток аудитор повинен дослідити декларації, які були складені відокремленими структурними підрозділами, а також розрахунок суми консолідованого податку на прибуток.

На розрахунок податкових зобов'язань з податку на прибуток також можуть впливати і види підприємницької діяльності платника податку. Це зумовлено тим, що сума сплаченого торговельного патенту (збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності), може бути врахована у зменшення зобов'язань з податку на прибуток.

Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності належить до місцевих податків і зборів. Порядок його сплати регулюється нормами розділу XII ПКУ. Перевірка правильності обчислення та сплати торгових патентів має розглядатись як окремий напрям аудиту оподаткування підприємств, що вимагає розробки спеціальних програм та визначення відповідних процедур. Відповідно до ст. 267 ПКУ торгові патенти сплачуються у зв'язку зі здійсненням таких видів підприємницької діяльності:

- торговельна діяльність у пунктах продажу товарів;
- діяльність з надання платних побутових послуг, визначених Кабінетом Міністрів України;
- торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;
- діяльність у сфері розваг (окрім проведення державних грошових лотерей).

Перевірка правильності врахування сум сплачених торгових патентів має будуватися таким чином, щоб отримати докази щодо відповідності визначеного податку на прибуток від кожного виду патентованої діяльності та відокремити такий податок від іншої діяльності. З цією метою аудитор повинен сформувати окремі результати виконаних процедур щодо перевірки доходів, отриманих від діяльності, що підлягає патентуванню, та витрат, пов'язаних із веденням діяльності з урахуванням від'ємного значення як результату розрахунку об'єкта оподаткування.

При цьому:

- до складу витрат, пов'язаних із отриманням доходу (прибутку), що не підлягають патентуванню, не включають витрати, пов'язані з отриманням такого доходу (прибутку);
- сума амортизаційних відрахувань, нарахованих на основні засоби, що використовуються для отримання доходу (прибутку) від патентованої діяльності, не враховується у витратах, пов'язаних із отриманням доходу (прибутку), що не пов'язані з такою діяльністю.

У разі якщо основні засоби використовуються для отримання патентованого доходу (прибутку) та інших доходів (прибутків), то витрати платника податку підлягають збільшенню на частку загальної суми нарахованих амортизаційних відрахувань, яка так відноситься до загальної суми нарахованих амортизаційних відрахувань звітного періоду, як сума доходів (прибутків), що підлягають оподаткуванню на загальних підставах, відноситься до загальної суми доходів (прибутків) з урахуванням патентованих.

Податковий кодекс України передбачає можливість застосування пільгової нульової ставки податку на прибуток на період з 1 квітня 2011 р. по 1 січня 2016 р. Пільговий режим оподаткування можуть застосовувати підприємства, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує трьох мільйонів гривень та нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв:

- а) утворені в установленому законом порядку після 1 квітня 2011 р.;

- б) чинні, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення минуло менше трьох років) щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб;
- в) були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяги виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становлять до одного мільйона гривень та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб.

Застосування нульової ставки пов'язано з тим, що на період дії пільги платники податків можуть не сплачувати податок на прибуток до бюджету, а спрямовувати його на переоснащення матеріально-технічної бази, повернення кредитів, використаних на вказані цілі, і сплату процентів за ними та/або поповнення власних обігових коштів.

При цьому суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку нуль відсотків, визнаються доходами одночасно з визнанням витрат, здійснених за рахунок цих коштів, у розмірі таких витрат. Це означає, що підприємства-пільговики застосовують звичайний порядок визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а відповідно аудитор проводить процедури перевірки в повному обсязі.

Водночас у разі застосування підприємством нульової ставки податку на прибуток аудитор повинен запланувати та провести додаткові процедури, для перевірки цільового використання сум податку.

У процесі виконання процедур перевірки повноти та своєчасності перерахування податку на прибуток до бюджету аудитор досліджує банківські виписки, а також умови укладених угод про розстрочку або відстрочку сплати податкових зобов'язань (у випадках їх наявності). При перевірці повноти та своєчасності сплати зобов'язань з податку на прибуток аудитор обов'язково враховує наслідки операцій, пов'язаних із нарахуванням та сплатою дивідендів. Річ у тім, що п. 153.3 ПКУ передбачає обов'язковість сплати авансового внеску з податку на прибуток у зв'язку із виплатою дивідендів.

Підприємство – емітент корпоративних прав, яке приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку, який нараховується на суму дивідендів, що фактично виплачуються, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до або одночасно з виплатою дивідендів.

Надалі підприємство зменшує суму нарахованого податку звітного періоду на суму авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку з нарахуванням дивідендів.

У разі якщо сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом звітного періоду, перевищує суму податкових зобов'язань підприємства – емітента корпоративних прав за податком на прибуток такого звітного періоду, сума цього перевищення переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступного податкового періоду, а при отриманні від'ємного значення об'єкта оподаткування такого наступного періоду – на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів.

На цьому етапі перевірки доречно провести зовнішній запит на підтвердження стану розрахунків з податку на прибуток з відповідним підрозділом державної податкової інспекції, на обліку в якому перебуває підприємство, що проходить аудиторську перевірку.

### ***Питання для самоконтролю***

1. Дайте визначення поняття “прибуток”.
2. Поясніть причини існування розбіжностей між фінансовим прибутком та оподаткованим прибутком.
3. Що таке тимчасова податкова різниця?
4. Що таке постійна податкова різниця?
5. Хто є платником податку на прибуток?
6. Дайте визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.
7. Що є метою аудиторської перевірки податку на прибуток?
8. Які завдання мають вирішуватися під час аудиторської перевірки податку на прибуток?
9. У чому полягає мета виконання процедур, пов'язаних із отриманням розуміння діяльності платника податку на прибуток?
10. Назвіть основні джерела інформації для отримання розуміння підприємства як платника податку на прибуток.
11. Назвіть основні принципи формування показників декларації про податок на прибуток.

12. З якою метою складається “пробна” декларація про податок на прибуток?
13. У чому полягає зміст процесу сегментації декларації про податок на прибуток?
14. Розкрийте зміст та цілі методу направленої перевірки при організації процедури аудиторської перевірки декларації про податок на прибуток?
15. Назвіть основні завдання виконання процедур перевірки доходів.
16. Які доходи включають до складу доходів від операційної діяльності?
17. Назвіть основні джерела інформації про склад та суми отримання доходів від операційної діяльності.
18. Які особливості визнання доходів від операційної діяльності?
19. Які процедури необхідно виконати з метою перевірки правильності оцінки доходів?
20. Які особливості процедур перевірки доходів від реалізації товарів?
21. У чому полягають відмінності оцінки доходів від надання послуг у бухгалтерському обліку та податковому обліку?
22. Назвіть склад інших доходів.
23. Назвіть основні джерела інформації про склад та суми отримання інших доходів.
24. Які особливості перевірки доходів від отримання дивідендів?
25. У чому полягають основні ризики, пов’язані з перевіркою доходів від орендних операцій?
26. Які відмінності від визнання доходів від штрафів, неустойки та пені в бухгалтерському та податковому обліку?
27. Розкрийте особливості виконання процедур перевірки доходів від безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг, безнадійної кредиторської заборгованості.
28. Які особливості визначення доходів операцій реалізації необоротних активів?
29. Як поділяються витрати підприємства з метою визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток?
30. Які витрати не враховуються при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток?
31. Що таке витрати подвійного призначення?
32. Що таке господарська діяльність?
33. Назвіть основні завдання виконання процедур перевірки витрат.
34. Які витрати входять до складу витрат операційної діяльності?
35. Назвіть основні джерела інформації про склад та суми витрат операційної діяльності.
36. Які особливості визнання витрат операційної діяльності?
37. Які процедури необхідно виконати з метою перевірки правильності оцінки витрат?
38. Які особливості процедур перевірки собівартості готової продукції?
39. Які особливості процедур перевірки собівартості реалізованих товарів?
40. У чому полягають особливості оцінки та визнання витрат від надання послуг в бухгалтерському обліку та податковому обліку?
41. Назвіть склад інших витрат.
42. Назвіть основні джерела інформації про склад та суми інших витрат.
43. Які особливості перевірки адміністративних витрат?
44. Які особливості перевірки інших операційних витрат?

45. Які особливості перевірки фінансових витрат?
46. Які особливості перевірки інших витрат звичайної діяльності?
47. У чому полягають основні ризики, пов'язані з перевіркою фінансових витрат?
48. Що таке амортизація?
49. Дайте визначення поняттю “основні засоби” для цілей податкового обліку.
50. На які групи поділяються основні фонди для цілей нарахування амортизації?
51. Що таке “невиробничі основні фонди”?
52. Як визначається первісна вартість основних фондів?
53. Що таке “вартість, яка амортизується”?
54. Що таке мінімальний термін корисного використання?
55. Які методи нарахування амортизації?
56. З якого моменту починає нараховуватись амортизація?
57. Коли не нараховується амортизація на основні фонди?
58. Як впливають витрати на поліпшення основних засобів на визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток?
59. Що таке нематеріальні активи?
60. Які особливості виконання процедур перевірки правильності нарахування амортизації?
61. Назвіть основні процедури перевірки правильності формування об'єкта амортизації.
62. У чому полягає зміст процедур заключного етапу аудиторської перевірки податку на прибуток?
63. Які чинники впливають на порядок розрахунку податку на прибуток?

### ***Рекомендовані та використані джерела до розділу 2***

1. Аудит : учеб. пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1999. – 544 с.
2. Арнс А. Аудит : пер. с англ. / А. Арнс, Дж. Лоббек; гл. ред. серии Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
3. Дефлиз Ф. Л. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, М. Б. Хирш ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика : ЮНИТИ, 1992. – 240 с. – (Аудит: теория и практика).
5. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.aui.com.ua](http://www.aui.com.ua).
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 1 / пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – 2010. – 841 с.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 2 / пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – 2010. – 409 с.

8. Про затвердження форми податкової декларації з податку на прибуток підприємства : наказ Державної податкової служби України від 28.02.2011 № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).
9. Про затвердження форми розрахунку податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток підприємства та форми повідомлення платника податку про прийняття рішення щодо сплати консолідованого податку на прибуток підприємства : наказ Державної податкової служби України від 24.01.2011 № 36 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
10. Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” : затв. наказом Міністерства фінансів України 25.01.2011 № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доходи” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
14. *Рядська В. В.* Аудит : навч. посіб. / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : ЦУЛ, 2008. – 413 с.



# МЕТОДИКА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

### 3.1. ЗАГАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ПРОЦЕДУР АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Одним із найзначущіших для більшості підприємств та складних за методикою обрахування в обліку податків є податок на додану вартість (ПДВ).

З точки зору органів державної влади ПДВ – це одне з основних джерел надходження коштів до бюджету, він домінує серед всіх непрямих податків, які надходять до бюджету і виконує яскраво виражену фіскальну функцію.

Загальною особливістю цього податку, котра, зокрема, підвищує складність його обчислення, є те, що варіант обчислення ПДВ, який застосовується в Україні, допускає оподаткування перенесеної вартості, а також подвійне оподаткування. Це зумовлено тим, що ставки ПДВ встановлюються на оподаткований оборот, який включає вартість матеріальних витрат (перенесену вартість), а також попередньо включені у вартість товарів (робіт, послуг) податки. Тому перевірка правильності нарахування та сплати цього податку є окремим суттєвим питанням при проведенні аудиторської перевірки, зважаючи на те, що й контролюючі органи приділяють цьому податку особливу увагу, і встановлені фінансові санкції за неправильне нарахування та несвоєчасне перерахування податку до бюджету можуть призвести навіть до складної фінансової ситуації на підприємстві.

Метою аудиту розрахунків з ПДВ є оцінювання аудитором відповідності цих розрахунків в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до Державного бюджету України. Якщо говорити конкретніше, то основною метою аудиту розрахунків з бюджетом з податку на дода-

ну вартість є встановлення повноти нарахування і сплати податку та достовірності відображення відповідних показників у звітності.

Головними завданнями аудиту розрахунків з ПДВ є ретельна перевірка правильності нарахування податку та своєчасності його сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком, підтвердження правильності ведення обліку за цими розрахунками, правильності заповнення звітності та відповідності даних облікових реєстрів даним податкової звітності. Кожне з цих завдань поділяється на конкретніші.

Основним серед конкретних завдань аудитора є підготовка аудиторських доказів за певним об'єктом. На підставі аналізу й узагальнення даних аудиторських доказів аудитор робить висновки про правильність ведення бухгалтерського обліку і достовірність бухгалтерської звітності.

Готуючи аудиторські докази, аудитор зазвичай не вивчає всієї існуючої в його розпорядженні інформації, а визначає основоположні елементи, що характеризують об'єкт, який досліджується.

Аудиторські докази, як правило, відображають зміст частини інформації, що є на підприємстві, про об'єкт дослідження. Оскільки інформація є базою для складання аудиторського висновку, то аудиторські докази мають відповідати низці вимог, які дають змогу зробити відповідні висновки, а саме бути достатніми та доречними.

Для досягнення загальної мети аудиту розрахунків з ПДВ перед аудитором постають такі основні групи завдань, як:

- встановити, чи є підприємство платником податку;
- з'ясувати законність застосування пільгового оподаткування;
- підтвердити правильність і повноту визначення об'єктів оподаткування;
- переконатись у правильності відображення розрахунків з ПДВ.

Крім того, існують і завдання функціонального характеру, такі як консультування платників податку щодо нормативно-правових питань оподаткування ПДВ для своєчасних і правильних розрахунків з бюджетом, а також уникнення переплат та попередження фінансових санкцій з боку фіскальних органів держави; надання консультацій у разі встановлення порушень в оплаті податків щодо їх виправлень; допомога в організації оптимального оподаткування.

Основними методологічними принципами проведення аудиту податку на додану вартість є:

- визначення необхідних нормативно-правових актів, які регулюють нарахування та сплату податку на додану вартість, ведення аналітичних та синтетичних реєстрів обліку;
- перевірка реєстрів аналітичного та синтетичного обліку податку;
- перевірка наявності податкових накладних від постачальників, які дають право на податковий кредит платнику податку, правильність їх складання та відображення в реєстрі отриманих податкових накладних;
- перевірка наявності податкових накладних, які виписані покупцям і відображають зобов'язання платника податку зі сплати ПДВ, правильність їх складання і відображення в реєстрі виданих податкових накладних;
- перевірка реєстрів виданих і отриманих податкових накладних, їх правильне заповнення, відповідність записаних сум декларації з ПДВ за період, що перевіряється;
- перевірка декларацій з ПДВ, правильність їх заповнення і достовірність;
- перевірка перерахувань до бюджету податку на додану вартість, їх повноти та вчасності;
- перевірка правильності застосування ставки податку на окремі види товарів, правильність відображення податкового зобов'язання при реалізації основних засобів, малоцінних матеріалів, тощо. Правильність розрахунку за операціями зовнішньоекономічної діяльності та окремими операціями особливого виду.

Ще до початку роботи аудиторю з метою зниження свого підприємницького ризику необхідно обумовити всі питання перевірки розрахунків за податками та зборами (у тому числі з ПДВ) із клієнтом та відобразити їх у договорі, у загальному плані та програмі перевірки.

Слід чітко встановити і погодити обсяг перевірки та метод її організації. Як правило, перевірку правильності нарахування податків і зборів та своєчасності їх сплати проводять суцільним методом. Суцільний метод організації перевірки дає змогу максимально знизити ризик, але потребує багато часу і трудових витрат, що, у свою чергу, збільшує плату за аудит.

З підприємством можливе узгодження проведення аудиту шляхом вибіркової перевірки. У такому разі аудитор повинен провести вибірку відповідно до міжнародного стандарту аудиту 530 “Аудиторська вибірка та інші процедури тестування” і обов'язково докумен-

тально оформити всю проведenu роботу згідно з міжнародним стандартом аудиту 230 “Документація з аудиту”.

У загальному вигляді процес проведення аудиту розрахунків з податку на додану вартість складається з таких етапів:

- встановлення наявної у підприємства правової бази для сплати податку;
- визначення необхідної нормативно-правової бази для перевірки на відповідність розрахунків з податку на підприємстві;
- встановлення переліку основних питань аудиторського дослідження;
- перевірка повноти і правильності відображення бази оподаткування;
- перевірка правильності застосування ставок податку, а також арифметичних розрахунків з його нарахування;
- перевірка законності та обґрунтованості застосування пільг щодо податку;
- перевірка повноти і своєчасності сплати податку до бюджету;
- перевірка правильності складених декларацій з ПДВ, реєстрів податкових накладних, додатків до декларації і своєчасності їх подання до податкового органу;
- перевірка правильності відображення розрахунків з ПДВ у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;
- надання клієнту інформації про результати роботи з детальним викладенням виявлених помилок і невідповідностей та рекомендацій щодо їх виправлення;
- підготовка висновку (якщо перевірялося лише питання розрахунків з ПДВ) або інформації для складання загального висновку (при загальному аудиті);
- складання і передача замовнику підсумкових документів з перевірки.

Основними джерелами інформації при проведенні аудиту розрахунків з податку на додану вартість доцільно вважати такі:

- дані аналітичного обліку розрахунків з ПДВ. Серед них найбільше значення мають податкові накладні, розрахунки коригування ПДВ та вантажно-митні декларації;
- договори, акти виконаних робіт, рахунки-фактури, інша первинна документація щодо зовнішнього переміщення товарів, робіт, послуг;

- реєстри виданих та отриманих податкових накладних;
- дані синтетичного обліку з ПДВ. Основними серед них є облікові дані щодо оборотів між рахунком 64 (субрахунки 641 “Розрахунки за податками”, 643 “Податкові зобов’язання” та 644 “Податковий кредит”) і, з одного боку, рахунками 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” і 37 “Розрахунки з різними дебіторами” (основна інформація щодо податкових зобов’язань), а з другого, з рахунками 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” і 68 “Розрахунки за іншими операціями” (основна інформація щодо податкового кредиту);
- Головна книга, Журнал 3;
- декларації з ПДВ з додатками та прикладеними реєстрами накладних;
- баланс та звіт про фінансові результати.

Із зазначеного переліку аудиторських доказів аудитор повинен обирати передусім ті, які забезпечать найвищу якість аудиту щодо досліджуваного об’єкта, та є доказовішими, доречнішими та достовірнішими.

Для кожної аудиторської перевірки необхідно уточнювати перелік джерел інформації, які будуть використані з урахуванням специфіки та галузі діяльності підприємства-клієнта. Сформований таким чином перелік необхідних даних їх носіїв (тобто назв конкретних первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності та інших фінансових бухгалтерських та небухгалтерських документів (як зовнішніх, так і внутрішніх)) являтиме аудиторські номенклатури для перевірки розрахунків з податку на додану вартість. Здебільшого такі переліки мають табличну форму подання.

Основними методами та прийомами збирання аудиторських доказів для перевірки розрахунків з податку на додану вартість є такі:

1. Арифметична перевірка підрахунків точності визначення розміру податкового кредиту та податкових зобов’язань.
2. Тестування надійності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість на основі спеціально розроблених тестів.
3. Перевірка дотримання основних облікових принципів та правил обліку розрахунків з податку на додану вартість, що дає змогу визначити дійсний стан їх обліку.

4. Запити та підтвердження для отримання у письмовому вигляді інформації від покупців, постачальників, банків, юристів з питань, які стосуються визнання складових числового визначення податку.
5. Документальна перевірка для підтвердження облікових записів первинними документами, встановлення їх реальності та правильності оформлення.
6. Сканування, що передбачає виокремлення з усієї сукупності записів, документів, які підтверджують облік розрахунків з податку на додану вартість тих, які мають нетиповий характер операцій, нетипову кореспонденцію рахунків, незвично великі (малі) суми тощо.
7. Усне опитування, анкетування керівництва підприємства, його персоналу на основі заздалегідь розроблених переліків питань з метою ознайомлення з особливостями їх роботи та виконуваних ними функцій щодо розрахунків з податку на додану вартість. Здебільшого отримана таким чином інформація потребує додаткового підтвердження з інших документальних джерел.
8. Перевірки по суті, які передбачають детальні перевірки записів за рахунками бухгалтерського обліку, на яких обліковуються розрахунки з податку на додану вартість підприємства.
9. Відсікання – ретельна перевірка облікових записів, пов'язаних із визнанням та оцінкою податкових розрахунків, зроблених наприкінці звітного періоду та на початку наступного.
10. Аналітичні процедури, які являють собою аналіз та оцінку отриманої інформації щодо обліку розрахунків з податку на додану вартість, вивчення найважливіших показників, які їх характеризують. Аналітичні процедури є достатньо ефективними, оскільки дають змогу значно скоротити обсяг аудиту, виявити певні невідповідності, уточнити оцінку аудиторського ризику.

### **3.2. ПРОГРАМА І ПРОЦЕДУРИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

У програмі аудиту податку на додану вартість аудитор відображає основні процедури для вирішення головних завдань аудитор-

ської перевірки. У стислому вигляді до програми аудиту включають такі основні напрями її проведення:

1. Визначають, чи є підприємство платником ПДВ.
2. Визначають нормативну базу з ПДВ з урахуванням усіх змін у періоді, який перевіряється.
3. Встановлюють, чи користується підприємство пільгами з ПДВ та в яких обсягах.
4. Встановлюють правильність визначення підприємством об'єкта оподаткування ПДВ.
5. Перевіряють правильність застосування ставок (0 або 20 %).
6. Перевіряють повноту та своєчасність сплати ПДВ.
7. Аналізують альтернативні методи оподаткування ПДВ.

При цьому вирішують такі основні завдання з перевірки:

- того, чи є підприємство платником ПДВ, що підтверджується наявністю Свідоцтва платника ПДВ;
- правильності відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ;
- завершеності процесу відображення ПДВ;
- права власності на основні засоби, нематеріальні активи та товарно-матеріальні цінності, щодо яких нараховано ПДВ;
- визначення суми ПДВ згідно із застосованими цінами та кількістю продукції та ставок ПДВ;
- правильності визначення та відображення в обліку податкового зобов'язання;
- арифметичної точності підсумків Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;
- правильності відображення та розкриття інформації у податковій декларації з податку на додану вартість.

Зважаючи на те, що основними напрямками проведення аудиту розрахунків з податку на додану вартість є перевірка на відповідність податкового кредиту, податкових зобов'язань, визначення різниці між ними, окремо здійснюється перевірка на відповідність обліку результатів проведення операцій, що не є об'єктом оподаткування, оподатковуються за нульовою ставкою, звільнені від оподаткування податком на додану вартість та інших операцій особливого типу, перевірка коригувань податкових розрахунків (орієнтовну програму такої перевірки наведемо у табличній формі (табл. 3.1)).

Таблиця 3.1

## Програма аудиту податку на додану вартість

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
<b>Податкові зобов'язання</b>			
1	Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою (до 01.01.2014 – 20 %, з 01.01.2014 – 17 %), виключаючи операції з імпорту товарів	<p>1. Перевірка на відповідність обліку операцій, що оподатковуються за основною ставкою, з постачання товарів/послуг (та прив'язаних до них операцій), здійснених на митній території України, та ті, місце поставки яких згідно з ПКУ визначено на митній території України.</p> <p>2. Перевірка на відповідність обліку інших визначених ПКУ обсягів постачання, що оподатковуються за основною ставкою, які включають операції з:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– безоплатної передачі товарів/послуг, яка згідно з ПКУ класифікується як постачання товарів/послуг (за винятком безоплатної роздачі пільгованих товарів);</li> <li>– визнання при анулюванні реєстрації платника ПДВ умовного продажу щодо товарних замовлень та необоротних активів, стосовно яких було відображено податковий кредит;</li> <li>– передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу (орендарю);</li> <li>– переведення необоротних активів з використання в оподатковуваних операціях до використання в неоподатковуваних;</li> <li>– перевищення звичайної ціни над фактичною (договірною) ціною;</li> <li>– здійснення операцій на підставі договорів комісії (консигнації), доручення, довірчого управління;</li> <li>– постачання товарів за договорами фінансового лізингу, які було повернено лізингоотримувачем, не зареєстрованим як платник податку у зв'язку з невиконанням умов такого договору;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– первинні документи;</li> <li>– дані графи 8 розділу I (для колонки А) та графи 9 розділу I (для колонки Б) Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</li> <li>– дані облікових реєстрів;</li> <li>– дані декларації з ПДВ (рядок 1 та додаток А5);</li> <li>– норми ст. 186, пунктів 184.7, 185.1, 188.1, 189.4, 189.5, 189.9, 198.5, 196.1.7, пунктів 14.1.191, 14.1.185 Податкового кодексу України та положення інших відповідних нормативно-правових актів</li> </ul>



Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
		<p>Зміст аудиторської процедури</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ліквідації основних виробничих або невиробничих фондів за самостійним рішенням платника податку, за винятком випадків, коли основні виробничі або невиробничі фонди ліквіднуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням унаслідок дії обставин непереборної сили; в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку;</li> <li>- безоплатної передачі основних виробничих або невиробничих фондів особі, не зареєстрованій платником ПДВ;</li> <li>- переведення необоротних активів до складу невиробничих;</li> <li>- передачі товарів (робіт, послуг) при здійсненні загальної (спільної) діяльності на окремий баланс платника податку, уповноваженого договором вести облік результатів такої спільної діяльності;</li> <li>- використання товарів (послуг), придбаних для операцій, що оподатковуються ПДВ, у неоподатковуваних або звільнених від оподаткування ПДВ операціях, за винятком випадків реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виокремлення та перетворення) юридичних осіб;</li> <li>- установлення фактів розкрадання (крадіжки) товарів, основних фондів</li> </ul>	<p>Основні джерела інформації</p>
2	Операції, що оподатковуються за ставкою 0 %	1. Перевірка на відповідність обліку операцій, пов'язаних з експортом товарів (супутніх послуг) та прив'язаних до них операцій з постачання товарів (супутніх послуг), що перебувають у вільному обігу на території України, у митний режим магазину безмитної торгівлі, митний склад або спеціальну митну зону, створені згідно з положеннями глав 35–37 Митного кодексу України, які підтверджені оформленою відпо-	<ul style="list-style-type: none"> <li>- первинні документи;</li> <li>- дані графи 12 розділу I та графи 10 розділу I Реєстру видааних та отриманих податкових накладних;</li> <li>- дані облікових реєстрів;</li> <li>- дані декларації з ПДВ (рядок</li> </ul>

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
		<p>відним чином митною декларацією. До таких не належать операції з вивезення в митному режимі експорту:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– культурних цінностей;</li> <li>– відходів та брухту чорних і кольорових металів;</li> <li>– деяких видів зернових і технічних культур;</li> <li>– деяких видів деревини;</li> <li>– необроблених шкур та вичиноної шкіри без подальшої обробки.</li> </ul> <p>2. Перевірка на відповідність обліку інших операцій, що оподатковуються за ставкою 0 %. До них належать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– операції з постачання товарів, перелічені в пп. 195.1.2 Податкового кодексу України;</li> <li>– операції з надання послуг, перелічених у пп. 195.1.3 Податкового кодексу України;</li> <li>– операції з постачання товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання), виконання робіт і поставок послуг на митній території України, що здійснюються в межах міжнародної технічної допомоги, пов'язані з виконанням робіт з підготовки до зняття та зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему;</li> <li>– операції з постачання товарів (крім підкацих товарів) та послуг (крім послуг, що надаються при проведенні лотерей та розважальних ігор і послуг з поставок підкацих товарів) інших товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поручки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права</li> </ul>	<p>Основні джерела інформації</p> <p>2.1 та 2.2);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– норми ст. 195, пунктів 185.1, 210.7, 211.1, пунктів 8, 15 і 16 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України та положення інших відповідних нормативно-правових актів</li> </ul>

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
3	Операції, що не є об'єктом оподаткування	<p>власності на такі товари), які безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів</p> <p>1. Перевірка на відповідність обліку операцій, що не є об'єктом оподаткування відповідно до ст. 196 Податкового кодексу України, як частини в загальному обсязі поставки та зареєстрований платником ПДВ згідно з вимогами кодексу.</p> <p>2. Перевірка на відповідність обліку операцій, що не оподатковуються податком на додану вартість у зв'язку з визначенням місця постачання послуг за межами митної території України відповідно до пунктів 186.2 і 186.3 Податкового кодексу України.</p> <p>3. Перевірка на відповідність обліку операцій, звільнених від оподаткування згідно зі ст. 197 та тимчасово звільнених від оподаткування відповідно до підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, звільнені від оподаткування відповідно до міжнародних договорів (угод)</p>	<p>Основи джерела інформації</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- первинні документи;</li> <li>- дані графі 11 розділу I Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</li> <li>- дані облікових регістрів;</li> <li>- дані декларації з ПДВ (рядки 3, 4 і 5, додаток Д6);</li> <li>- норми статей 196 та 197, пунктів 186.2, 186.3, підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, листа АПАУ від 26.01.2011 № 2093/7/16-1517 та положення інших відповідних нормативно-правових актів</li> </ul>
4	Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких визначено на митній території України	<p>Перевірка на відповідність обліку операцій з отримання послуг від нерезидента на митній території України. До них належать послуги, місце постачання яких (у тому числі на даних нерезидентом) визначається відповідно до ст. 186 Податкового кодексу України. Зокрема, до них входять послуги від нерезидента, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- місцем їх фактичного постачання є митна територія України;</li> <li>- фактичне місцезнаходження нерухомого майна, об'єктів нерухомості чи булінгів, щодо яких надаються послуги, - митна територія України;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- первинні документи;</li> <li>- дані графі 8 розділу I (для колонки А) та графі 9 розділу I (для колонки Б) Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</li> <li>- дані облікових регістрів;</li> <li>- дані декларації з ПДВ (рядок 7);</li> <li>- норми ст. 186, пп. 196.1.14 Податкового кодексу України</li> </ul>

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації та положення інших відповідей нормативно-правових актів
	<p>– місцем фактичного надання послуг у галузях культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг та інших подібних послуг є митна територія України;</p> <p>– місцем постачання послуг є місце реєстрації одержувача як суб'єкта господарювання, а за відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання, тобто митна територія України.</p> <p>Винятком є послуги, перелічені у пп. "в" п. 186.3 Податкового кодексу України, що зумовлюється положеннями пп. 196.1.14 Кодексу – вони не є об'єктом оподаткування</p>		
5	Коригування податкових зобов'язань	<p>1. Перевірка правильності та обґрунтованості коригування згідно з вимогами ст. 192 Податкового кодексу України об'єктів постачання та податкових зобов'язань.</p> <p>2. Перевірка правильності та обґрунтованості коригування згідно з вимогами ст. 192 Податкового кодексу України об'єктів постачання, за якими не нараховувався податок на додану вартість.</p> <p>3. Перевірка правильності та повноти формування суми збільшення податкових зобов'язань платника податку, якщо він скористався пільгами відповідно до ст. 197 Податкового кодексу України, підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, умов міжнародних договорів, і таке збільшення виникло у зв'язку з нецільовим використанням товарів, увезених у пільговому режимі</p>	<p>– первинні документи, розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної;</p> <p>– дані граф 8, 10, 12 розділу I (для колонки А); графи 9 розділу I (для колонки Б); графи 11 розділу I Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</p> <p>– дані облікових регістрів;</p> <p>– дані декларації з ПДВ (гради 8.1 та 8.2, додаток А1), уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації;</p> <p>– норми ст. 192, підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, та положення інших відповідних нормативно-правових актів</p>

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
<b>Податковий кредит</b>			
6	<p>Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) з податком на додану вартість на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання виключно у межах господарської діяльності платника податку</p>	<p>1. Перевірка на відповідність обліку операцій щодо придбання з ПДАВ на митній території України товарів (послуг) та основних фондів, які використовуватимуться в операціях, що підлягають оподаткуванню ПДАВ за ставками 20 і 0 %.</p> <p>Причому право на податковий кредит у цьому випадку визначає незалежно від того, чи почали товари/послуги та необоротні активи використовуватися в господарській діяльності платника податків у звітному періоді, а також від того, чи здійснював такий платник податків у звітному періоді операції, що оподатковуються ПДАВ.</p> <p>2. Перевірка на відповідність обліку операцій щодо придбання на митній території України з податком на додану вартість товарів/послуг та необоротних, що використовуватимуться для здійснення виключно операцій, які не є об'єктом оподаткування та/або звільнені від оподаткування, та/або не оподатковуються ПДАВ (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено за межами митної території України).</p> <p>До перевірки на цьому етапі не включається податковий кредит, що був визнаний як складова часткового використання товарів/послуг та/або необоротних активів у оподатковуваних операціях та в операціях, що не є об'єктом оподаткування та/або звільнені від оподаткування та/або не оподатковуються – такі операції досліджуються окремо пізніше</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- первинні документи, міжнародні договори;</li> <li>- Дані графи 9 розділу II (для колонки А), графи 10 розділу II (для колонки Б); граф 11, 15 розділу II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</li> <li>- Дані облікових реєстрів;</li> <li>- Дані декларації з ПДАВ (рядок 10.1 та 10.2);</li> <li>- норми статей 196 та 197, підрозділу 2 розділу XX, пунктів 186.2 та 186.3 Податкового кодексу України та положення інших відповідних нормативно-правових актів</li> </ul>
7	<p>Придбання (виготовлення, будівництво,</p>	<p>1. Перевірка на відповідність обліку операцій щодо придбання на митній території України без ПДАВ товарів/послуг</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- первинні документи, міжнародні договори;</li> </ul>

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
	<p>спорушення, створення без податку на додану вартість на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку</p>	<p>та необоротних активів, які використовуватимуться в операціях, що підлягають оподаткуванню за ставками 20 і 0 %. До них, зокрема, належать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- вартість отриманих послуг з міжнародних перевезень вантажів;</li> <li>- вартість товарів/послуг та необоротних активів, придбаних у неплатників податку на додану вартість та в осіб, які користуються пільгами з податку на підставі ст. 197, підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, міжнародних договорів;</li> <li>- суми, сплачені банку за надані ним послуги (зокрема, за послуги з розрахунково-касового обслуговування, інкасації тощо);</li> <li>- вартість консультативних, інжинірингових, інженерних, юридичних (у тому числі адвокатських), бухгалтерських, аудиторських, актуарних та інших подібних послуг консультативного характеру, а також послуг з розробки, поставки і тестування програмного забезпечення, з обробки даних і надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем.</li> </ul> <p>2. Перевірка на відповідність обліку операцій щодо придбання на митній території України без ПДВ товарів/послуг та необоротних активів, які використовуватимуться в операціях, що не є об'єктом оподаткування та/або звільнені від оподаткування (на підставі положень ст. 197 ПКУ, підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, міжнародних договорів), та/або не оподатковуються ПДВ (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце</p>	<p>Основні джерела інформації</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Дані графи 9 розділу II; граф 11, 15 розділу II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</li> <li>- Дані облікових реєстрів;</li> <li>- Дані декларації з ПДВ (рядок 11.1 та 11.2);</li> <li>- норми статей 196 та 197, підрозділу 2 розділу XX, пунктів 186.2, 186.3 та 195.1.3 Податкового кодексу України, та положення інших відповідних нормативно-правових актів</li> </ul>

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
8	Імпортування товарів, необоротних активів та отриманих на митній території України послуг від нерезидента з метою використання їх у межах господарської діяльності платника податків для здійснення операцій, що оподатковуються ПДВ за ставками 20 і 0 %. Під імпортом розуміється ввезення товарів (супутних послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту чи реімпорту, а також постачання товарів (супутних послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної	<p>постачання яких визначено за межами митної території України)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Перевірка відповідності та повноти визначеної вартості імпортованих товарів (супутних послуг), тобто митної вартості таких товарів (супутних послуг), виходячи з якої, формується податковий кредит та суми сплаченого при імпорті податку на додану вартість, відображеного в митній декларації, який і включається до податкового кредиту.</li> <li>2. Перевірка відповідності та повноти визначеного обсягу увезення (імпорту) товарів, при митному оформленні яких сплачу податку на додану вартість було відстрочено шляхом видачі податкового векся відповідно до підрозділу 3 розділу XX Податкового кодексу України для підприємств суб'єктів підприємства промисловості.</li> <li>3. Перевірка відповідності та повноти визначеного обсягу імпортованих товарів (супутних послуг), звільнених від оподаткування ПДВ відповідно до ст. 197, підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, міжнародних договорів, які призначено для здійснення операцій, оподатковуваних за ставками 20 і 0 %.</li> <li>4. Перевірка відповідності та повноти визначеного обсягу придбання послуг у нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України, та сум ПДВ, щодо яких у платника виникло право на податковий кредит у зв'язку зі здійсненням таких операцій</li> </ol>	<p>Основні джерела інформації</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- первинні документи, міжнародні договори;</li> <li>- дані графі 9 розділу II (для колонки А), графі 10 розділу II (для колонки Б); графі 9 розділу II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</li> <li>- дані облікових регістрів;</li> <li>- дані декларації з ПДВ (рядки 12.1, 12.2, 12.3 та 12.4);</li> <li>- норми ст. 197, підрозділу 3 розділу XX, пунктів 208.2, 206.1, 201.12, 198.1, 198.2, 187.8 Податкового кодексу України та положення інших відповідних нормативно-правових актів</li> </ul>

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
9	<p>зони, для їх подальшого вільного обігу на території України</p> <p>Імпортування товарів, необоротних активів та послуг, отриманих від нерезидента на митній території України, з метою використання їх у господарській діяльності та призначених для здійснення операцій, що не є об'єктом оподаткування та/або звільнення від оподаткування, та/або не оподатковуються податком на додану вартість</p>	<p>1. Перевірка відповідності та повноти визначеної митної вартості імпортованих товарів (супутніх послуг) без урахування ПДВ, сплаченого митним органом при митному оформленні таких товарів (супутніх послуг), які використовуватимуться в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнені від оподаткування або не оподатковуються податком на додану вартість.</p> <p>2. Перевірка відповідності та повноти визначеного обсягу придбання товарів (супутніх послуг), імпортованих у пільговому режимі, для здійснення операцій, звільнених від оподаткування податком на додану вартість відповідно до ст. 197, підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, міжнародних договорів.</p> <p>Перевірка відповідності та повноти визначеного обсягу придбання (з метою використання в операціях, що не оподатковуються податком на додану вартість) без урахування податку на додану вартість послуг у нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України, призначених для використання в операціях, звільнених від оподаткування ПДВ згідно зі ст. 197, підрозділом 2 розділу XX Податкового кодексу України, міжнародними договорами</p>	<p>Основні джерела інформації</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- первинні документи, міжнародні договори;</li> <li>- дані граф 11,15 розділу II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</li> <li>- дані облікових регістрів;</li> <li>- дані декларації з ПДВ (рядки 13.1, 13.2, та 13.3);</li> <li>- норми статей 196 та 197, підрозділу 2 розділу XX, пунктів 186.2, 186.3 Податкового кодексу України та положення інших відповідних нормативно-правових актів</li> </ul>
10	<p>Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/ послуг</p>	<p>1. Перевірка відповідності та повноти визначеного обсягу придбання з ПДВ вітчизняних та імпортованих товарів/послуг і необоротних активів, не призначених для використання в господарській діяльності платника ПДВ (наприклад,</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- первинні документи;</li> <li>- дані графи 13 розділу II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</li> </ul>



Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
11	Придбання (вигодлення, будівництво, спорудження, ввезення) з податком на додану вартість товарів/послуг та необоротних активів, що частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково в операціях, що не є об'єктом оподаткування та/або звільнені від оподаткування,	Досліджується повнота та відповідність обсягів придбання, податковий кредит щодо яких підлягає розподілу між оподатковуваними та не оподатковуваними податком на додану вартість поставками відновіано до ст. 199 Податкового кодексу України. При цьому розподілу підлягає податок на додану вартість щодо витрат (товарів/послуг та/або необоротних активів), зв'язок яких з тією чи іншою діяльністю визначити дуже важко. До таких витрат належать, наприклад, загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, зі збутом (продажем) продукції, а також інші витрати, які складано віднести до тих чи інших операцій, не вдаючись до методів розподілу. Розрахунок частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях здійснюється за попередній календарний рік.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дані облікових регістрів;</li> <li>- дані декларації з ПДВ (рядки 14.1, 14.2 та додатку Д5);</li> <li>- норми Податкового кодексу України та положення інших відповідних нормативно-правових актів</li> </ul>
			<ul style="list-style-type: none"> <li>- первинні документи;</li> <li>- дані графи 9 (окремі рядки) розділу II (для колонки А), графи 10 (окремі рядки) розділу II (для колонки Б); граф 9, 11, 15 (окремі рядки) розділу II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</li> <li>- дані облікових регістрів;</li> <li>- дані декларації з ПДВ (рядки 15.1 та 15.2);</li> <li>- норми пунктів 186.2, 186.3, 199.1 Податкового кодексу України та положення інших відповідних нормативно-правових актів</li> </ul>

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
	<p>та/або не оподатковуються податком на додану вартість</p>	<p>Перевірка проводиться за двома основними напрямками:</p> <p>1. Перевірка відповідності та повноти визначеної частки використаних товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях, що включається до складу податкового кредиту. Ця частка визначається, виходячи з обсягів постачання за попередній рік, а саме: як відношення обсягів постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку на додану вартість) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку на додану вартість) за цей само попередній календарний рік.</p> <p>2. Перевірка відповідності та повноти визначеної частки використаних товарів/послуг та/або необоротних активів, що припадають на неоподатковувані операції, яка не включається до складу податкового кредиту</p>	<p>Основні джерела інформації</p>
12	Коригування податкового кредиту	<p>1. Перевірка відповідності та повноти визначеного збільшення або зменшення на підставі ст. 192 Податкового кодексу України обсягів придбання та відновлено податкового кредиту за операціями, що оподатковуються за ставками 20 і 0 %.</p> <p>Основним чинним нормативом є такий: якщо після постачання товарів (послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та одержувача підлягають відповідному коригуванню.</p>	<p>– первинні документи;</p> <p>– дані граф 9, 11, 13, 15 розділу II (для колонки А); граф 10, 12, 14, 16 розділу II (для колонки Б) Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;</p> <p>– дані облікових реєстрів;</p> <p>– дані декларації з ПДВ (рядки 16.1, 16.2, 16.3, 16.4, додаток Д1), уточнюючий розрахунок до податкової декларації;</p>

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
		<p>2. Перевірка відповідності та повноти визнаного збільшення або зменшення згідно зі ст. 192 Податкового кодексу України обсягів придбання, щодо яких не нараховувався податок на додану вартість.</p> <p>3. Перевірка відповідності та повноти визнаного коригування відповідно до ст. 192 Податкового кодексу України обсягів придбання та податкового кредиту, які являють собою частки використаних товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях, що включається до складу податкового кредиту.</p> <p>4. Перевірка відповідності та повноти визнаного коригування відповідно до ст. 192 Податкового кодексу України обсягів придбання, які являють собою частки використаних товарів/послуг та/або необоротних активів, що припадають на неоподатковувані операції, що не включаються до складу податкового кредиту.</p> <p>5. Перевірка відповідності та повноти визнаного коригування, пов'язаного з використанням раніше придбаних товарів/послуг, необоротних активів частково для виготовлення сільськогосподарськими підприємствами сільськогосподарських товарів/послуг або переробними підприємствами сільськогосподарської продукції, а частково – для виготовлення інших товарів/послуг. Таке коригування провадиться, виходячи із залишкової вартості необоротних активів та вартості залишків товарів, що використовуються або підлягають використанню в сільськогосподарському або переробному виробництві, пропорційно частці використання таких товарів/послуг, необоротних активів в операціях сільськогосподарського або переробного виробництва та в інших операціях.</p>	<p>– норми Податкового кодексу України та положення інших відповідних нормативно-правових актів</p>

Закінчення табл. 3.1

№ з/п	Напрямы перевірки	Зміст аудиторської процедури	Основні джерела інформації
		<p>6. Перевірка відповідності та повноти визнаного коригування податкового кредиту з постачання сільськогосподарської продукції у митному режимі експорту.</p> <p>7. Перевірка відповідності та повноти визнаного коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використаних товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Такий перерахунок здійснюється за підсумками календарного року</p>	

### 3.3. СПЕЦИФІЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

При проведенні перевірки операцій початку 2011 р., що призводять до нарахування, сплати чи відшкодування ПДВ, аудиторію необхідно особливу увагу приділити наявним перехідним операціям, що беруть свій початок у 2010 р. Це пов'язано з суттєвими відмінностями між нормами Закону України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 № 168/97-ВР, що був чинний до кінця 2010 р., і нормами Податкового кодексу України, що набрав чинності з 1 січня 2011 р.

Зокрема, подібна специфіка перехідного періоду виникає через те, що консультаційні, юридичні (зокрема адвокатські), бухгалтерські, аудиторські та інші послуги консультаційного характеру, у тому числі у сфері інформатизації, із застосуванням комп'ютерних систем, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення з 1 січня 2011 р. виведено з-під об'єкта оподаткування пп. 196.1.14 розділу V Податкового кодексу України. У зв'язку з цим у перехідному періоді платник податку може стикнутися з різними нерегульованими ситуаціями. Так, у разі, коли договір на надання подібних послуг, наприклад, було укладено до 1 січня 2011 р. (а отже, у ньому фігурувала вартість послуг “з ПДВ”), тоді як власне їх надання та розрахунок за ними (тобто обидві події) відбудуться вже після цієї дати – у поточному 2011 р. (тобто вже у період без ПДВ). У цьому випадку, враховуючи, що на момент здійснення кожної з подій (надання послуг або отримання за них оплати) операція вже не буде об'єктом оподаткування (тобто послуги надаватимуться й оплачуватимуться “без ПДВ”), отже, і підстав для відображення цього податку у вартості послуг не виникне. А оскільки ПДВ згідно зі статтями 188 і 193 Податкового кодексу нараховується на договірну ціну, то в цьому випадку сторонам потрібно внести зміни до договору (наприклад, склавши до нього додаткову угоду), відкоригувавши спочатку встановлену договірну вартість та уточнивши, що вона, зважаючи на відсутність оподаткування з 1 січня 2011 р. операції, формується вже без ПДВ і суму такого податку не включає (тобто по суті фактично зменшивши її на 20 %). Утім, навіть і без такої додаткової угоди покупець може заплатити суму без ПДВ, а продавець не має права відмовити у виконанні послуги.

Якщо ж і договір, і будь-яка перша з подій (передоплата за послуги або поставка послуг) уже відбулася до 1 січня 2011 р. (а отже,

потрапила під оподаткування), то друга подія, що відбувається після 1 січня 2011 р., у цьому разі буде вже просто завершальною операцією, яка не впливає на оподаткування. Відтак сторонам в обліку нічого коригувати не потрібно. У такому випадку оподаткування операцій уже відбулося до 1 січня 2011 р. за правилами Закону про ПДВ, які діяли тоді, у зв'язку з чим коригувати за другою подією, що відбувається після цієї дати, сторонам нічого не потрібно, оскільки нормами Податкового кодексу України проведення будь-яких коригувань за такими операціями не передбачено.

Подібна ситуація складається і щодо перехідних операцій із підприємцями-єдиноподатниками. Згідно з положеннями Податкового кодексу (пп. 14.1.139 розділу І; п. 181.1 розділу V; п. 1 підрозділу 8 розділу XX "Перехідні положення") з 1 січня 2011 р. підприємці-єдиноподатники вже не можуть бути платниками ПДВ. Отже, позбувшись з 1 січня 2011 р. статусу платника ПДВ, підприємці-єдиноподатники втратили й усі супутні йому податкові права та обов'язки, тобто нараховувати ПДВ-зобов'язання, виписувати податкові накладні, а також відображати податковий кредит вони вже не мають права.

Тому за договорами з підприємцями-єдиноподатниками – поставальниками товарів, робіт, послуг, укладеними до 1 січня 2011 р. з ПДВ, але виконання яких припадає на 2011 р. (тобто коли підприємці-єдиноподатники вже перестануть бути платниками цього податку, сторонам доведеться прийняти рішення щодо договірної вартості в описаному порядку, виключивши з неї суму ПДВ (по суті, знизивши ціну на 20 %).

Якщо ж перша з подій (поставка товарів, робіт, послуг або передплата за них) відбулася ще до 1 січня 2011 р. і за нею підприємець-єдиноподатник (як платник ПДВ) уже встиг відобразити ПДВ-зобов'язання, то будь-яка друга подія, що настає після 1 січня 2011 р., буде завершальною операцією, що не впливає на податковий облік сторін.

Інша специфічна ситуація виникає з посередницькими договорами (комісії, доручення), що потрапили під перехідний період, які розпочато до 1 січня 2011 р., а завершаться вже після цієї дати. Враховуючи той факт, що на зміну колишньому п. 4.7 Закону про ПДВ прийшов новий п. 189.4 розділу V Податкового кодексу, де зазначається про поширення на такі операції загального правила першої події (а також зважаючи на те, що тепер передача товарів за посе-

редницьким договором згідно з пп. “є” пп. 14.1.191 розділу I Податкового кодексу вважається поставкою), виходить, що з 1 січня 2011 р. рух товарів від комітента до комісіонера буде для сторін оподаткованою операцією. А отже, за правилами Податкового кодексу, передаючи з 1 січня 2011 р. товар комісіонеру-посереднику при комісії на продаж, комітенту доведеться нарахувати ПДВ-зобов'язання.

При цьому комісіонер на підставі отриманої від комітента податкової накладної має показати податковий кредит, а реалізуючи вже в подальшому такий товар покупцям – нарахує відповідно за ним (знову-таки, орієнтуючись при цьому на першу з подій – відвантаження товару або отримання оплати від покупця за товар) ПДВ-зобов'язання, на підтвердження яких повинен виписати покупцю податкову накладну.

Такі нові правила, що змістили в часі моменти відображення податкових наслідків у сторін та потребують тепер їх більш раннього відображення, істотно відрізняються від тих, що існували раніше.

При визначенні статусу підприємства як платника чи неплатника ПДВ необхідно зважати на те, що відповідно до п. 181.1 ст. 181 розділу V Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI (далі – ПКУ) у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерних мереж, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. грн (без урахування ПДВ), то така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку в органі державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених ст. 183 ПКУ, крім особи, яка є платником єдиного податку.

Коли ж загальна сума постачання оподатковуваних товарів/робіт менша ніж 300 тис. грн, п. 182.1 ПКУ передбачено, що якщо особа, котра провадить оподатковувані операції і відповідно до п. 181.1 ст. 181 цього Кодексу не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій є меншими від встановленої зазначеною статтею суми, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою.

Згідно з п. 183.2 ст. 183 розділу V ПКУ у разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до органу державної податкової служби не пізніше 10 числа календарного

місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій, визначеного у ст. 181 ПКУ. Пунктом 183.10 ст. 183 розділу V ПКУ визначено: будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, і у випадках та в порядку, передбачених цією статтею, не подала до органу державної податкової служби реєстраційну заяву, несе відповідальність за ненарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування.

Окрім того, згідно з п. 180.1 ст. 180 розділу V ПКУ платником ПДВ є особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у тому числі майна, визначеного у ст. 172 Митного кодексу України), незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, визначеної п. 181.1 ст. 181 ПКУ, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством.

При цьому нормативно визначені особливі умови для юридичних та фізичних осіб, що сплачують єдиний податок. Так, підрозділом 8 розділу XX ПКУ встановлено, що з 1 січня 2011 р. до внесення змін до розділу XIV ПКУ в частині оподаткування суб'єктів малого підприємництва Указ Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 03.07.1998 № 727/98 (з наступними змінами) та абзаци шостий – двадцять восьмий п. 1 ст. 14 розділу IV Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 26.12.1992 № 13-92 застосовуються з урахуванням таких особливостей, зокрема: платники єдиного податку не є платниками ПДВ з операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, за винятком ПДВ, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування 6 %.

Крім того, щодо юридичних осіб – платників єдиного податку за ставкою 6 % нормативно визначено особливий звітний податковий період. Згідно з п. 202.2 ст. 202 розділу V ПКУ платники податку, які відповідно до пп. "б" п. 154.6 ст. 154 ПКУ мають право на застосування нульової ставки податку на прибуток, на період з 1 квітня 2011 р. до 1 січня 2016 р. можуть вибрати кварталний податковий період.



Заява про вибір квартального податкового періоду подається податковому органу разом з декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року. При цьому квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року.

Квартальний податковий період подання звітності з ПДВ передбачений Указом Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” від 03.07.1998 № 727/98 із змінами та доповненнями для юридичних осіб, які обрали спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку за ставкою 6 %.

Щодо господарських відносин з придбання товарів та послуг платником ПДВ у фізичних осіб – підприємців, які є платниками єдиного податку, також слід зважати на їх особливості з точки зору ПДВ.

Фізичні особи – підприємці – платники єдиного податку з 1 січня 2011 р. не можуть бути платниками ПДВ, і при здійсненні ними операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, ПДВ не нараховується та податкова накладна не виписується. При придбанні товарів та послуг платником ПДВ в осіб, не зареєстрованих як платники ПДВ, такий платник податку не має підстав для формування податкового кредиту.

У зв’язку з набранням чинності норм Податкового кодексу України, які, зокрема, значно вплинули на склад платників-неплатників податку на додану вартість, актуальним питанням аудиту є перевірка на відповідність правильності обліку розрахунків з ПДВ при анулюванні реєстрації платником цього податку. Особливу увагу в цьому випадку необхідно приділити дотриманню таких нормативних вимог.

Відповідно до п. 184.7 ст. 184 розділу V ПКУ, якщо товари/послуги, необоротні активи, суми податку за якими були включені до складу податкового кредиту, не були використані в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, такий платник податку в останньому звітному (податковому) періоді не пізніше дати анулювання його реєстрації як платника податку зобов’язаний визначити податкові зобов’язання за такими товарами/послугами, необоротними активами, виходячи із звичайної ціни відповідних товарів/послуг чи необоротних активів, крім випадків анулювання реєстрації як платника податку внаслідок реорганізації платника податку шляхом приєднання, злиття, перетворення, поділу та відокремлення відповідно до закону.

За специфікою контрагента щодо господарських операцій також окремим напрямом перевірки є дослідження операцій з нерезидентами, які нормативно мають свої особливості. При цьому, зокрема, аудитор повинен зважати на те, що суб'єкти господарювання – юридичні особи та фізичні особи – підприємці з метою нарахування ПДВ є податковими агентами при отриманні послуг від нерезидентів та їх представництв, які не зареєстровані платниками ПДВ. Відповідно до п. 180.2 ст. 180 розділу V ПКУ особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг.

Тобто суб'єкти господарювання – юридичні особи та фізичні особи – підприємці, як платники ПДВ, так і неплатники ПДВ, з метою нарахування ПДВ є особами, які відповідальні за нарахування та сплату ПДВ до бюджету при отриманні послуг від нерезидентів та їх представництв, що не зареєстровані платниками ПДВ.

У разі створення підприємства чи збільшення його статутного фонду аудитор, з точки зору норм відображення розрахунків з податку на додану вартість, необхідно звернути увагу на те, що операція із унесення фізичною особою рухомого/нерухомого майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права є об'єктом оподаткування ПДВ.

Відповідно до пп. "а" п. 185.1 ст. 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПКУ. Згідно з пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 розділу I ПКУ постачання товарів – будь-яка передача права на розпорядження товарами як власник, у тому числі, зокрема, обмін. Отже, якщо фізична особа здійснює підприємницьку діяльність та зареєстрована як платник ПДВ, то операція із унесення такою особою рухомого/нерухомого майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права є об'єктом оподаткування ПДВ.

У переважній більшості випадків при перевірці розрахунків по податку на додану вартість відповідальною і значущою складовою є перевірка на відповідність податкових накладних по податку на додану вартість, перш за все отриманих. Це зумовлено тим, що податкова накладна здебільшого є основним первинним документом, який

обґрунтовує визнання перш за все податкового кредиту підприємства, є підставою для формування Реєстру отриманих та виданих податкових накладних, який, у свою чергу, є основою для формування звітності з ПДВ та проведення податкових розрахунків.

Аудитору необхідно зважати насамперед на встановлені обмеження у відображенні податкового кредиту на підприємстві на основі податкових накладних та інших документів, що надають право на відображення податкового кредиту. Основним є те, що згідно з п. 198.2 ст. 198 розділу V ПКУ датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається, зокрема, дата тієї події, що відбулася раніше: дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг; дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджує податковою накладною.

Згідно з п. 201.6 ст. 201 розділом V ПКУ податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця. Відповідно до п. 198.6 ст. 198 розділу V ПКУ у разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати виписки податкової накладної.

Платники податку, що застосовували касовий метод до набрання чинності ПКУ або застосовують касовий метод, мають право на включення до податкового кредиту сум податку на підставі податкових накладних, отриманих протягом 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунка платника податку.

Щодо відображення податкового кредиту за відсутності податкової накладної, то відповідно до п. 201.11 ст. 201 розділу V ПКУ підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, також є:

- транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких установлена міжнародними стандартами;

– касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (із визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування податку).

У разі використання платниками для розрахунків із споживачами реєстраторів розрахункових операцій, касовий чек повинен містити дані про загальну суму коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, та суму цього податку, що сплачується у складі загальної суми.

Згідно з п. 201.12 ст. 201 ПКУ у разі ввезення товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку. Для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається податкова накладна, податкові зобов'язання за якою включені до податкової декларації попереднього періоду.

Важливим завданням аудиторської перевірки є також встановлення відповідності оформлення податкових накладних, перш за все отриманих, встановленим нормативним вимогам, оскільки у випадку відсутності або невідповідності обов'язкових реквізитів у податковій накладній, сума податкового кредиту по ній не визнається, що, у свою чергу, може призвести до негативних наслідків для платника податку.

Нормативними орієнтирами є положення Податкового кодексу України та Порядок заповнення податкової накладної, затверджений наказом ДПАУ від 21.12.2010 № 969, згідно з якими податкова накладна може бути визнана недійсною з таких причин:

1. Не заповнені або неправильно заповнені обов'язкові реквізити, перелічені в п. 201.1 ПКУ, а саме:
  - порядковий номер податкової накладної;
  - дата виписування податкової накладної;
  - повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – продавця товарів/послуг;
  - податковий номер платника податку (продавця та покупця);

- місцезнаходження юридичної особи-продавця або податкова адреса фізичної особи-продавця, зареєстрованої як платник податку;
  - повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – покупця (отримувача) товарів/послуг;
  - опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
  - ціна постачання без урахування податку;
  - ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
  - загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
  - вид цивільно-правового договору.
2. Податкова накладна не зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН). Нормативною основою є те, що відповідно до п. 201.10 ПКУ постачальник зобов'язаний зареєструвати її в ЄРПН та проставити в зазначеному у накладній полі відповідну відмітку. Це правило стосується лише тих податкових накладних, сума ПДВ в яких підпадає під установлений у п. 11 підрозділу 2 розділу ХХ ПКУ критерій, а саме:
- з 01.01.2011 – понад 1 млн грн;
  - з 01.04.2011 – понад 500 тис. грн;
  - з 01.07.2011 – понад 100 тис. грн;
  - з 01.01.2012 – понад 10 тис. грн.

Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється не пізніше п'ятнадцяти календарних днів, наступних за датою їх складання.

У ПКУ окремо зазначено: якщо сума ПДВ у податковій накладній не перевищує 10 тис. грн, то реєстрації в ЄРПН вона не підлягає і це правило набуває актуальності, починаючи з 1 січня 2012 р. Також необхідно зважати на те, що реєструвати не доведеться й ті податкові накладні, сума ПДВ в яких становить рівно 10 тис. грн, тобто не перевищує критерій. Якщо ж податкову накладну, що потрапляє під критерій, не було зареєстровано, то вона не дає покупцю права на податковий кредит.

Отже, для покупців факт такої реєстрації має критичне значення, у зв'язку з чим їм надано право перевіряти дані подат-

кових накладних на відповідність до інформації, включеної до ЄРПН. Безпосередній порядок реалізації цього права наведено у пунктах 13–17 Порядку № 1246: за допомогою запиту, що складається в затвердженому ДПС України форматі, який після накладення на нього електронних цифрових підписів та шифрування надсилається до ДПС України засобами телекомунікаційного зв'язку (при цьому покупець повинен отримати відповідь не пізніше наступного операційного дня після надходження запиту).

Окремо слід зважати на те, що якщо обидва примірники податкової накладної залишаються у постачальника, в її реєстрації в ЄРПН немає необхідності згідно з п. 4 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 №1246, а отже, у таких випадках поле накладної “Включено до ЄРПН” не заповнюється. При отриманні послуг від нерезидента реєструвати податкові накладні в ЄРПН також не потрібно згідно з нормами п. 201.10 ПКУ.

3. Податкова накладна заповнена з порушенням порядку її заповнення (вимоги п. 201.10 ПКУ, Порядку № 969).

Окремої уваги потребує (за наявності таких) перевірка порядку пропорційного віднесення сум ПДВ до податкового кредиту за придбаними та (або) виготовленими товарами (послугами), які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні.

При проведенні аудиту необхідно насамперед керуватися положеннями про те, що відповідно до пунктів 199.1–199.6 ст. 199 розділу V ПКУ у разі якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, до сум податку, які платник має право віднести до податкового кредиту, включається та частка сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг в оподатковуваних операціях.

Частка використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (ввезеними) товарами (послугами) між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік.

Визначена у відсотках величина застосовується протягом поточного календарного року. Платники податку, які протягом попереднього календарного року не проводили неоподатковувани операції, а такі неоподатковувани операції почали здійснюватися у звітному періоді, а також новостворені платники податку проводять у поточному календарному році розрахунок частки використання придбаних товарів (послуг) між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів із постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції.

Розрахунок частки використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (увезеними) товарами (послугами) між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями подається до органу державної податкової служби одночасно з податковою декларацією звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувани та неоподатковувани операції.

Платник податку за підсумками календарного року здійснює перерахунок частки використання товарів/ послуг в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється, виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку.

Перерахунок частки використання необоротних активів в оподатковуваних операціях здійснюється за результатами 12, 24 і 36 місяців їх використання. Частка використання застосовується для проведення коригування сум податку, які віднесено до податкового кредиту. Результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються в податковій декларації за останній податковий період року.

У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку в податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося зняття з обліку.

Правила цієї статті не застосовуються та податковий кредит не зменшується в разі:

- проведення операцій, передбачених пп. 196.1.7 п. 196.1 ст. 196 ПКУ;

– постачання платником податку відходів і брухту чорних та кольорових металів, які утворилися в такого платника внаслідок переробки, обробки, плавлення товарів (сировини, матеріалів, заготовок тощо) на виробництві, будівництві, розібранні (демонтажу) ліквідованих основних фондів та інших подібних операцій.

Крім того, аудиторю необхідно звертати, у разі їх наявності, увагу на специфічні, з точки зору оподаткування ПДВ, операції.

Слід зважати на те, що відповідно до пп. 196.1.14 п. 196.1 ст. 196 ПКУ не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з постачання послуг, визначених у пп. "в" п. 186.3 ст. 186 ПКУ, а саме надання консультаційних, інжинірингових, інженерних, юридичних (у тому числі адвокатських), бухгалтерських, аудиторських, актуарних та інших подібних послуг консультаційного характеру, а також послуг з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем.

Крім того, якщо аудиторське дослідження проводиться щодо порядку оподаткування ПДВ операцій з постачання на митній території України лікарських засобів та виробів медичного призначення, то відповідно до пп. 197.1.27 п. 197.1 ст. 197 розділу V ПКУ операції з постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (у тому числі аптечними закладами), а також виробів медичного призначення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України, звільняються від оподаткування ПДВ.

Достатньо поширеними є операції, що проводяться за цивільно-правовими договорами. Тому у разі перевірки порядку оподаткування ПДВ операцій з поставки (придбання) товарів (послуг), що здійснюються згідно з договорами комісії, доручення та іншими цивільно-правовими договорами, необхідно зважати на те, що відповідно до п. 189.4 ст. 189 розділу V ПКУ базою оподаткування для товарів (послуг), що передаються (отримуються) у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління, є вартість постачання цих товарів, визначена у порядку, встановленому ст. 188 ПКУ. Дата збільшення податкових зобов'язань та податкового кредиту платників податку, що здійснюють постачання (отримання) товарів (по-



слуг) у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів та без права власності на такі товари (послуги), визначається за правилами, установленними ст. 187–198 ПКУ.

Одними з найбільш значущих за своєю питомою вагою та складністю відображення в обліку є операції з основними фондами. Тому і при перевірці щодо податку на додану вартість аудитору слід приділити подібним операціям особливу увагу.

При цьому до основних нормативних вимог, якими необхідно керуватися при такій перевірці, слід віднести те, що при постачанні основних фондів, у тому числі при їх ліквідації, порядок визначення бази оподаткування проводиться таким чином. Відповідно до п. 188.1 ст. 188 розділу V ПКУ у разі постачання необоротних активів, у тому числі в разі їх самостійної ліквідації, переведення з виробничих у невикористані, переведення з використання в оподатковуваних операціях для використання в неоподатковуваних, база оподаткування визначається, виходячи з їх балансової вартості на момент їх постачання. До бази оподаткування враховується вартість товарів (послуг), які постачаються за будь-які кошти (за винятком суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платникові податку безпосередньо отримувачем товарів (послуг) або будь-якою третьою особою як компенсація вартості товарів (послуг), поставлених таким платником податку. У випадках, передбачених ст. 189 ПКУ, база оподаткування визначається з урахуванням положень цієї статті.

Згідно з нормами пунктів 189.9, 189.10 ст. 189 розділу V ПКУ у разі якщо основні виробничі або невикористані фонди ліквідуються за самостійним рішенням платника податку чи безоплатно передаються особі, не зареєстрованій як платник податку, а також у разі переведення необоротних активів до складу невикористаних фондів, така ліквідація, безоплатна передача чи переведення розглядаються для цілей оподаткування як постачання таких основних виробничих фондів або невикористаних фондів за звичайними цінами, що діють на момент такої поставки.

Норма цього пункту не поширюється на випадки, коли основні виробничі або невикористані фонди ліквідуються у зв'язку з їх знищен-

ням або зруйнуванням унаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення необоротних активів, або коли платник податку подає органу державної податкової служби відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення необоротних активів у інший спосіб, унаслідок чого необоротний актив не може використовуватися за первісним призначенням.

У разі якщо внаслідок ліквідації необоротних активів отримуються комплектувальні вироби, складові частини, компоненти або інші відходи, які оприбутковуються на матеріальних рахунках з метою їх використання в господарській діяльності платника, на такі операції не нараховуються податкові зобов'язання. Пунктом 189.11 ст. 189 розділу V ПКУ визначено, що в разі умовного постачання товарів базою оподаткування є звичайна ціна відповідних товарів чи необоротних активів.

Щодо порядку визначення бази оподаткування при коригуванні податкових зобов'язань та податкового кредиту, аудиторі слід керуватись особливостями визначення бази оподаткування ПДВ в окремих випадках (порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту), наведених в ст. 192 розділу V ПКУ.

Так, відповідно до ст. 192 розділу V ПКУ якщо після постачання товарів (послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів (послуг), суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню.

Якщо внаслідок такого перерахунку відбувається зменшення суми компенсації на користь платника податку-постачальника, то:

- а) постачальник відповідно зменшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок, та надсилає отримувачу розрахунок коригування податку;
- б) отримувач відповідно зменшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник податку на дату проведення коригування, а також збільшив податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів/послуг.

Якщо внаслідок такого перерахунку відбувається збільшення суми компенсації на користь платника податку-постачальника, то:

- а) постачальник відповідно збільшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок, та надсилає отримувачу розрахунок коригування податку;
- б) отримувач, відповідно, збільшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник податку на дату проведення перерахунку.

Норма п. 192.1 ст. 192 розділу V ПКУ не поширюється на випадки, коли постачальник товарів (послуг) не є платником податку на кінець звітного (податкового) періоду, в якому був проведений такий перерахунок. Зменшення суми податкових зобов'язань платника податку-постачальника в разі зміни суми компенсації вартості товарів (послуг), наданих особам, що не були платниками цього податку на дату такого постачання, дозволяється лише при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їх вартості, у тому числі при перегляді цін, пов'язаних з гарантійною заміною товарів або низькоякісних товарів відповідно до закону або договору.

Результат перерахунку податкових зобов'язань і податкового кредиту постачальника та отримувача відображається у складі податкової декларації за звітний податковий період у порядку, визначеному центральним органом державної податкової служби.

### ***Питання для самоконтролю***

1. У чому полягають мета та основні завдання проведення аудиту розрахунків з ПДВ?
2. Розкрийте основні методологічні принципи проведення аудиту розрахунків з ПДВ.
3. З яких етапів складається процес проведення аудиту розрахунків з ПДВ?
4. Які джерела інформації застосовуються під час аудиту розрахунків з ПДВ?
5. Які методи і прийоми застосовуються під час аудиту розрахунків з ПДВ?
6. Які основні напрями перевірки необхідно включити до програми проведення аудиту розрахунків з ПДВ у частині податкових зобов'язань?
7. Які основні напрями перевірки слід внести до програми проведення аудиту розрахунків з ПДВ у частині податкового кредиту?
8. Що належить до основних завдань аудиту розрахунків з ПДВ?
9. У чому полягають особливості перевірки перехідних операцій 2010–2011 рр.?
10. Розкрийте особливості перевірки операцій з підприємцями, що сплачують єдиний податок.

11. У чому полягають особливості умов реєстрації господарюючого суб'єкта як платника ПДВ?
12. Охарактеризуйте особливості перевірки операцій з підприємствами-нерезидентами.
13. Які особливості документального підтвердження права на податковий кредит повинні враховуватись при проведенні аудиту розрахунків з ПДВ?
14. Розкрийте особливості оформлення та реєстрації податкових накладних, які мають враховуватись при проведенні аудиту розрахунків з ПДВ.
15. На які особливості слід зважати під час аудиту операцій частково оподатковуваних ПДВ?
16. Які особливості повинні враховуватись при проведенні аудиту коригувань показників бази оподаткування ПДВ?

### ***Рекомендовані та використані джерела до розділу 3***

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV.
2. ДК 009:2005 "Класифікація видів економічної діяльності", затв. наказом Держспоживстандарту України від 26.12.2005 № 375.
3. Про податок на додану вартість : закон України від 03.04.1997 № 168/97-ВР.
4. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21.12.2000 № 2181-III.
5. Про електронні документи та електронний документообіг : закон України від 22.05.2003 № 851-IV.
6. Інструкція з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 10.04.2008 № 233.
7. Методичні рекомендації щодо централізованого приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в ОДПС України : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 31.12.2008 № 827.
8. Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Державної податкової служби України від 25.01.2011 № 41.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
10. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : затв. наказом Державної податкової служби України від 25.01.2011 № 41.
11. Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 30.05.1997 № 166.
12. Порядок заповнення податкової накладної : затв. наказом Державної податкової служби України від 21.12.2010 № 969.
13. Порядок ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних : затв. наказом Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1002.
14. Порядок застосування норм пунктів 102.6–102.7 статті 102 Податкового кодексу України : затв. наказом Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1044.

## МЕТОДИКА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

### 4.1. ЗАГАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ПРОЦЕДУР АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Предметом аудиту податку на доходи фізичних осіб є податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ). Об'єкт аудиту – суб'єкт господарювання – юридична особа, яка є податковим агентом. Користувачами результатів роботи аудитора (аудиторський звіт у письмовій формі із висловленням аудиторської думки – позитивної, умовно-позитивної, негативної, відмови від надання думки) можуть бути: а) відповідальна сторона – замовник аудиту як податковий агент; б) державна податкова служба за місцем реєстрації замовника як платника податків.

Вибір методів перевірки податку на доходи фізичних осіб є результатом професійного судження аудитора. Найбільш доцільне застосування таких методів: індукція, дедукція, аналіз, синтез, конкретизація, моделювання, формалізація, вибіркоче спостереження.

Процедури аудиту податку на доходи фізичних осіб мають забезпечити достатність та прийнятність доказової бази професійного судження аудитора щодо предмета перевірки. Загальні процедури аудиту форми № 1ДФ розподіляються на три групи: процедури оцінки ризиків; тести заходів внутрішнього контролю; тести по суті.

Аудиторські процедури, наведені далі, можуть використовуватися як для оцінки ризиків, так і для тестів внутрішнього контролю та тестів по суті. Цей перелік є основним, але не вичерпним. Остаточне рішення про застосування тієї або іншої процедури приймає аудитор на підставі власного професійного судження.

Згідно з МСА 500 найдоречніше для перевірки форми № 1ДФ використовувати такі аудиторські процедури: перевірку записів або

документів; повторне обчислення (перерахунки); повторне виконання (за наявності системи внутрішнього контролю); запит; аналітичні процедури.

Перевірці податку на доходи фізичних осіб притаманний аудиторський ризик, як і іншим аспектам аудиту. Згідно з МСА 200 (п. Д33) аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. У контексті аудиторської перевірки форми № 1ДФ ризик суттєвого викривлення має місце на рівні розкриття інформації. Також є вірогідність і властивого ризику, яка зумовлюється передусім станом системи управління, бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, бізнес-практикою об'єкта перевірки, насамперед використанням послуг приватних підприємців – фізичних осіб; кількістю працюючих, наявністю пільг з оподаткування та виплат за соціальними пільгами тощо.

Ризик контролю, як правило, при аудиті податку на доходи фізичних осіб має місце, але рівень його невисокий. В основному під внутрішнім контролем за створенням форми № 1ДФ мається на увазі самоконтроль виконавця. Ризик невиявлення зворотно пропорційний ризику суттєвого викривлення. Цей ризик згідно з МСА 200 (п. Д43) є функцією ефективності аудиторських процедур та їх застосування аудитором. Оцінюючи ризики при перевірці форми № 1ДФ, можна взяти за основу те, що ризик:

- суттєвого викривлення – середній;
- контролю – низький;
- невиявлення – низький.

Виявлені невідповідності у твердженнях форми № 1ДФ не мають суттєвого наслідку для підприємства. Це пояснюється тим, що згідно з чинним законодавством, насамперед пп. "г" п. 176.2 ст. 176 розділу IV Податкового кодексу України, податковий агент несе відповідальність у разі неподання або несвоєчасного подання податкового звіту. За неподання розрахунку за формою № 1ДФ, несвоєчасне подання, подання не в повному обсязі, подання з недостовірними даними або з помилками передбачена відповідальність згідно з п. 119.2 ст. 119 розділу II Податкового кодексу України – накладення штрафу у розмірі 510 грн. Такі само дії впродовж року, в якому був застосований штраф, тягнуть за собою штраф у розмірі 1020 грн.

Міжнародні стандарти аудиту передбачають оцінку аудитором вірогідності шахрайства в процесі діяльності суб'єкта перевірки і

його вплив на фінансові звіти. Практика аудиту доводить, що ризик шахрайства по операціях з податку на доходи фізичних осіб – низький. Мотивація управлінського персоналу щодо шахрайства з даними форми № 1ДФ – несуттєва. Достатньо суттєвим є ризик шахрайства з фіктивною оплатою праці або з фіктивними послугами третіх осіб – приватних підприємців, які сплачують єдиний податок. Проте практика свідчить, що навіть фіктивні виплати в разі їх оподаткування відображаються у формі № 1ДФ і, відповідно, оподатковуються прибутковим податком.

Слід зазначити, що в аудитора немає повноважень для визначення реальних або фіктивних виплат фізичним особам або пов'язаним особам. Але якщо в аудитора виникають сумніви щодо реальності оплати, або реальності трудових відносин з отримувачами гонорарів або заробітної плати, він повинен здійснити додаткові процедури, а саме:

- дослідити формальні юридичні підстави для виплат (наявність наказу на зарахування на посаду, наявність трудового контракту або договору, наявність наказів про сумісництво тощо);
- зробити запит до отримувача з метою підтвердження предмета оплати (вид послуг, вид робіт, що виконані; посадові функції виконавця тощо);
- визначити доцільність додаткових послуг від фізичних осіб – працівників підприємства або третіх осіб на підряді;
- перевірити звичайні ціни при оренді (лізингу);
- перевірити документальне підтвердження результатів рекламних акцій та кампаній тощо.

У разі виявлення суттєвих сумнівів щодо реальності отриманих послуг або функцій, що ніби виконувалися персоналом, аудитор повинен обговорити ці питання з вищим управлінським персоналом або з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Наявність суттєвих сумнівів та результати обговорення документуються у робочих документах аудитора.

Крім імовірності шахрайства, аудитор оцінює ризик помилки, який, зазвичай, визначають як середній. Практика свідчить, що до основних помилок при складанні форми № 1ДФ слід віднести:

1. *Помилки при нарахуванні доходу*: арифметичні помилки при розрахунках основної та додаткової заробітної плати; помилки при нарахуваннях за невідпрацьований час та на допомогу у зв'язку з непрацездатністю; невідповідність суми винагороди

умовам цивільно-правових договорів; неврахування доходів від авторських робіт; заниження або завищення розміру доходів від орендних (суборендних) операцій; арифметичні помилки або неврахування доходів від вигравшів, призів, рекламних акцій; неврахування доходів від надмірно витрачених коштів на відрядження та не повернутих вчасно; неправильне застосування (або незастосування) коефіцієнта при розрахунку доходів у будь-якій негрошовій формі тощо.

2. *Помилки при розрахунках податкових соціальних пільг*: нарахування пільг за відсутності документів, що підтверджують право на отримання пільги; неврахування умов ст. 169 Податкового Кодексу України; арифметичні помилки у застосуванні розміру пільги; відсутність перерахунку податку при звільненні та в кінці звітного року тощо.
3. *Помилки при визначенні бази оподаткування та при утриманні податку на доходи*: зменшення доходу на суму єдиного соціального внеску на загальну суму доходу або на інші доходи (окрім заробітної плати).
4. *Помилки при застосуванні ставки податку*: помилка при визначенні ставки податку за різними видами доходів.
5. *Помилки при складанні форми № 1ДФ*: неврахування всіх доходів окремого платника податку; невідображення доходів, сплачених приватним підприємцям; арифметичні невідповідності у показниках форми між нарахованим та сплаченим податком, неправильне визначення або відображення ознаки доходу та податкової пільги, помилка у податкових номерах тощо.

Згідно з нормами пунктів 15–18 МСА 500 “Аудиторські докази”, аудитор має використовувати твердження щодо класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації при перевірці окремих показників, у тому числі й податку на доходи фізичних осіб. Основними твердженнями (критеріями) при цьому є такі: відповідність; повнота; точність.

Щодо твердження “відповідність” предмета перевірки, то слід переконатись у відповідності фактів, відображених у бухгалтерському обліку та розкритих у формі № 1ДФ: а) вимогам чинного законодавства України з питань оплати праці; б) вимогам чинного законодавства України з питань пенсійного забезпечення та надання соціальних пільг працівникам; в) вимогам Податкового Кодексу України



(розділ IV. Податок на доходи фізичних осіб); г) вимогам Порядку заповнення та подання податковими агентами розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 № 1020).

До твердження (критерію) “повнота” відноситься максимальне відображення у бухгалтерському обліку всіх господарських фактів, прав та зобов’язань учасників трудових відносин та їх адекватне розкриття у формі № 1ДФ. До твердження (критерію) “точність” слід віднести перевірку арифметичної точності розрахунків (показників) з податку на доходи фізичних осіб.

Усі **джерела інформації**, доступні аудиторю для підтвердження розрахунків з податку на доходи фізичних осіб, умовно можна розподілити на кілька груп:

**1. Необлікові джерела даних.** До цього виду джерел належать: а) закони, нормативні акти державних регуляторних органів; роз’яснення професійних організацій; стандарти обліку; стандарти (положення) бухгалтерського обліку; документи адміністративного забезпечення діяльності, а саме:

**1.1. Законодавчі акти та роз’яснення регуляторних органів:**

- Кодекс законів України про працю;
- Податковий кодекс України (розділ IV);
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.);
- наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку” від 24.12.2010 № 1020.

**1.2. Адміністративні документи:**

- накази (або контракти) про зарахування на посаду (звільнення з посади);
- посадові оклади (ставки);
- табелі робочого часу;
- накази про надання відпустки, про відрядження;

- накази про організацію рекламних акцій, конкурсів, представницьких заходів;
- рішення про виплату дивідендів, виплату благодійної допомоги тощо;
- наказ про одноразову матеріальну допомогу та подібні виплати працівникам;
- положення про матеріальне стимулювання працівників (соціальний пакет);
- договори цивільно-правового характеру з фізичними особами;
- кредитні угоди (договори позики) з працівниками;
- інші документи в контексті завдання.

**2. Облікові джерела даних.** До таких джерел даних належать форми звітності, реєстри бухгалтерського обліку, первинні облікові документи. За предметом аудиту такими документами є:

- форма № 1ДФ;
- реєстри синтетичного обліку за рахунками бухгалтерського обліку № 30; 31; 37; 64; 65; 66; 67; 68;
- реєстри аналітичного обліку за рахунками бухгалтерського обліку № 301; 302; 371; 372; 373; 375; 376; 641; 642; 652; 656; 661; 662; 663; 671; 672; 682;
- первинні облікові документи, що підтверджують витрати юридичної особи на користь сторонніх фізичних осіб та на користь працівників об'єкта перевірки;
- первинні документи, що підтверджують перебування працівника на лікуванні (лікарняні, санаторно-курортні картки, путівки, декретні відпустки тощо) або на відпочинку, витрати за якими компенсуються працівникам;
- документи від третіх сторін, що підтверджують права працівника на соціальні пільги, виплати, доплати тощо;
- платіжні корпоративні картки;
- інші документи в контексті завдання.

Якщо кількість договорів цивільно-правового характеру або чисельність штатних працівників перевищує 50 осіб, при отриманні аудиторських доказів доцільно застосовувати вибірку.

Будь-які докази, що свідчать про їх відношення до легітимності, повноти розрахунку податку, повноти та своєчасності сплати податку, є прийнятними. У контексті завдання перевагу слід надавати доказам у письмовій формі правового та бухгалтерського характеру.

## 4.2. ПРОГРАМА І ПРОЦЕДУРИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Згідно з МСА 300 загальна стратегія аудиту передбачає встановлення обсягу, часу та напрямку аудиту і спрямована на розроблення плану аудиту. Зважаючи на те, що аудиторська перевірка форми № 1ДФ є невід'ємною частиною загального аудиту податкової звітності, то до стратегії перевірки вказаної форми доцільно включити такі напрями аудиту: перевірка системи внутрішнього контролю; контроль нарахування доходу та його оподаткування; перевірка звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (колишній авансовий звіт); контроль інших доходів фізичних осіб; оцінка тверджень (показників) форми № 1ДФ.

Відповідно до обраної стратегії перевірки здійснюється планування виконання конкретних аудиторських процедур для кожного аудитора з аудиторської бригади (або для аудитора, який одноосібно задіяний у перевірці форми № 1ДФ).

На підготовчому етапі аудитор вивчає нормативно-довідкову інформацію щодо ідентифікації доходів фізичних осіб, правил їх визнання, оподаткування, пільг, розрахунків тощо.

У ході ознайомлення з бізнесом об'єкта перевірки – податкового агента, системою бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю аудитору необхідно визначитися з вірогідністю ризиків суттєвого викривлення даних бухгалтерського обліку та показників форми № 1ДФ. Для отримання достатнього рівня впевненості щодо прийнятності аудиторських доказів та процедур у контексті завдання з перевірки форми № 1ДФ слід зважати на наявність певних ризиків щодо достовірності та повноти отриманих доказів. Найвищою є вірогідність таких ризиків:

- нелегітимність документів, що посвідчують права працівника на отримання податкової соціальної пільги;
- неправильне застосування бухгалтером пільги на підставі наданих працівником документів;
- механічні помилки програмних засобів автоматизації бухобліку при розрахунках єдиного соціального внеску.

Окрім цього, слід визначитися з розміром суттєвості потенційних невідповідностей (помилками або шахрайством), на які очікує аудитор. Після цього аудитор повинен скласти план перевірки, який

може зазнавати змін у ході роботи залежно від виявлених невідповідностей, їх суттєвості, зменшення або збільшення ризику викривлень, визначеного часу для перевірки та інших важливих обставин.

Можна рекомендувати таку загальну *послідовність виконання аудиторських процедур*:

1. Визначення джерел та носіїв даних.
2. Відбір документів для тестування.
3. Тестування документів на їх доказову та юридичну силу.
4. Порівняння даних документів з даними документів загальноправового та адміністративного характеру.
5. Порівняння даних реєстрів бухгалтерського обліку з даними бухгалтерських документів.
6. Тестування застосовної кореспонденції бухгалтерського обліку на відповідність концептуальній основі бухгалтерського обліку.
7. Тестування на відповідність даних бухгалтерського обліку з даними форми № 1ДФ.
8. Перевірка своєчасності та повноти сплати податків з даних форми № 1ДФ з даними бухгалтерського обліку.
9. Тестування даних форми № 1ДФ на відповідність вимогам її складання.

Далі наводиться типова програма перевірки показників форми № 1ДФ за напрямками стратегії аудиту податку на доходи фізичних осіб (табл. 4.1).

### **4.3. СПЕЦИФІЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ РОБОТИ АУДИТОРА**

При перевірці слід мати на увазі наявність певних ризиків економічних (фінансових) санкцій для податкового агента – об'єкта перевірки, які можуть бути накладені на нього за певні порушення з боку його бухгалтерії (бухгалтера).

Так, згідно зі ст. 119 Податкового кодексу України неподання, подання з порушеннями встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платників податків, суми утриманого з них податку – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 510 грн. Такі само дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф

Таблиця 4.1  
Програма перевірки податку на доходи фізичних осіб

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерела даних
<b>1. ПЕРЕВІРКА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ</b>			
1	Перевірка системи внутрішнього контролю	<p>1.1. Перевірка фактичних процедур оформлення відряджень та звітування за ними</p> <p>1.2. Перевірка процедур визнання наданих послуг (виконаних робіт) третіми фізичними особами – підприємцями на спрощеній або загальній системі оподаткування</p> <p>1.3. Повторне складання розрахунково-платіжної відомості на підставі первинних документів та порівняння її з відповідним фактично складеним документом (відомістю)</p>	<p>Встановлені процедури внутрішнього контролю, графік та порядок документообігу</p> <p>Договори на послуги, роботи, акти виконаних робіт (послуг), довідка з Державної служби статистики України (виписка з Реєстру), податкові накладні</p>
<p>Табель використаного робочого часу, тарифні ставки, оклади, надбавки, накази про зарахування або звільнення, листи непрацездатності, розрахунок середньої зарплати, розрахунок відпускних, матеріальної допомоги тощо; розрахунково-платіжна відомість</p>			
<p>1.4. Контрольна перевірка легітимності договірних забезпечення виконаних фізичними особами робіт (послуг)</p>			
<b>2. НАРАХУВАННЯ ДОХОДУ ТА ЙОГО ОПОДАТКУВАННЯ</b>			
2.1	Визнання та нарахування доходу фізичній особі	<p>2.1.1. Правильність нарахування доходів за посадовими окладами та тарифними ставками у розрахунковій відомості по заробітній платі. Перевірка індексації заробітної плати</p>	<p>Штатний розпис, накази по кадрах, табелі, розрахункова відомість із заробітної плати. Індекси інфляції</p>

Продовження табл. 4.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерела даних
2.2	Правильність оподаткування доходів фізичних осіб	2.1.2. Правильність нарахування доходів за відрядними розцінками. Перевірка індексації заробітної плати	Штатний розпис, накази по кадрах, документи, що підтверджують відрядні ро-боти, відрядні розцінки. Індекс інфляції
		2.1.3. Перевірка встановлених надбавок та доплат до тарифних ставок	Колективна угода, положення про прийняту систему оплати праці
		2.1.4. Перевірка віднесення до доходів премій та винагорода, заохочень, оплата праці у позанормовий робочий час тощо	Положення про матеріальне заохочення, накази
		2.1.5. Перевірка віднесення до доходів оплати за невідпрацьований час: лікарняних, щорічних та додаткових відпусток тощо	Листки непрацездатності, заяви працівників, рішення керівництва
		2.2.1. Перевірка наявності та персоніфікації податково-соціальної пільги працівника	Заява працівника, документи, що підтверджують право на пільги
2.2.2. Перевірка правильності нарахування єдиного соціального внеску	Розрахункова відомість	Розрахункова відомість	
2.2.3. Арифметична перевірка правильності застосування ставки податку на доходи фізичних осіб	Розділ 4 Податкового кодексу України; розрахункова відомість із заробітної плати	Розділ 4 Податкового кодексу України; розрахункова відомість із заробітної плати	
3	ПЕРЕВІРКА ЗВІТІВ ПРО ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ, ВИДАНИХ НА ВІДРЯДЖЕННЯ АБО ПІД ЗВІТ	3.1. Перевірка своєчасності звітування підзвітної особи 3.2. Перевірка щодо надмірності (перевищення) розміру витрат коштів	Звіт про використання коштів під звіт з доданими документами; касові ордери Звіт про використання коштів під звіт з доданими документами; касові ордери

Продовження табл. 4.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерела даних
		3.3. Перевірка включення до доходу та оподаткування сум перевищення витрат	Розрахункова відомість, бухгалтерська довідка
<b>4. ПЕРЕВІРКА ІНШИХ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ</b>			
4	Перевірка інших доходів	4.1. Перевірка доходів (за їх видами), перелічених у ст. 170 Податкового кодексу України 4.2. Перевірка доходів, отриманих у негрошовій формі, які оподатковуються та які не підлягають оподаткуванню 4.3. Перевірка винагорода та інших виплат, нарахованих платнику податку, які не підпадають під дію п.170 Податкового кодексу України	Договори цивільно-правового характеру; авторські договори. Акти прийому-здачі результатів робіт (послуг). Рішення власників. Регістри бухгалтерського обліку за рахунками № 31 "Поточний рахунок" та № 30 "Каса" Колективна угода. Видаткові накладні. Акти списання з обліку МПП Договори цивільно-правового характеру; авторські договори. Акти прийому-здачі результатів робіт (послуг). Регістри бухгалтерського обліку за рахунками № 31 "Поточний рахунок" та № 30 "Каса"
<b>5. ПЕРЕВІРКА ДАНИХ ФОРМИ № 1ДФ</b>			
5	Перевірка даних форми № 1ДФ	5.1. Загальний огляд правильності заповнення форми № 1ДФ 5.2. Перевірка наявності суми податкового боргу станом на 1 січня 2011 р. 5.3. Перевірка наявності та правильності даних про чисельність штату та чисельність працюючих за цивільно-правовими договорами	Форма № 1ДФ Регістр бухгалтерського обліку за рахунком № 64.1 "Розрахунки за податками" Штатний розпис; цивільно-правові договори; інструкція зі статистики кількості працівників (наказ Держкомстату України від 28.09.2005 № 286)

Закінчення табл. 4.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Зміст аудиторської процедури	Джерела даних
		<p>5.4. Перевірка виду розрахунку: звітний, звітний новий, уточнюючий</p> <p>5.5. Перевірка податкового номера або серії та номера паспорта</p> <p>5.6. Звірка суми нарахованого доходу з даними бухгалтерського обліку</p> <p>5.7. Звірка суми виплаченого доходу з даними бухгалтерського обліку</p> <p>5.8. Звірка суми нарахованого податку на доходи фізичних осіб</p> <p>5.9. Звірка суми перерахованого податку на доходи фізичних осіб</p> <p>5.10. Перевірка правильності застосування ознаки доходу до доходів платника податку</p> <p>5.11. Перевірка даних з прийняття (звільнення) працівників</p> <p>5.12. Перевірка правильності внесення до форми № 1ДФ ознаки податкової соціальної пільги</p>	<p>Форма № 1ДФ</p> <p>Копія облікової картки платника податків, дані паспорта</p> <p>Розрахункова відомість; документи по інших доходах</p> <p>Регістри бухгалтерського обліку за рахунками № 31 "Поточний рахунок" та № 30 "Каса"</p> <p>Розрахункова відомість; документи по інших доходах</p> <p>Регістри бухгалтерського обліку за рахунками № 31 "Поточний рахунок"</p> <p>Додаток до наказу ДПАУ від 24.12.2010 № 1020</p> <p>Форма № 1ДФ, дані обліку кадрів</p> <p>Додаток до наказу ДПАУ від 24.12.2010 № 1020; форма № 1ДФ</p>



саме за таке порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 1020 грн.

Оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначеного реєстраційного номера облікової картки платника податків або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, зазначених у п. 119.3 ст. 119 Податкового кодексу України, – тягне за собою накладення штрафу у розмірі 170 грн.

Аудитор повинен також мати на увазі, що за п. “г” ст. 176.2 особи, які мають статус податкових агентів, несуть відповідальність за законом у разі неподання або несвоечасного подання податкового розрахунку.

Зазначені в такому розрахунку суми податків, що сплачуються до бюджету, є узгодженими сумами податкових зобов'язань податкового агента та в разі неповної чи несвоечасної сплати стягуються до бюджету разом зі сплатою штрафів та пені, які нараховуються від першого до останнього дня строку подання податкового розрахунку, встановленого ПКУ України.

Численні порушення можуть полягати у неправильному застосуванні **ставок оподаткування фізичних осіб**. Практика аудиту свідчить про досить поширені помилки бухгалтерів щодо застосовування тієї чи іншої ставки податку. Слід мати на увазі, що згідно зі ст. 167 Податкового кодексу України, ставки податку становлять:

- **5 %** – *щодо доходу, нарахованого як:* процент на поточний або депозитний вкладний банківський рахунок; процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом; процент на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці; дохід, який виплачується КУА або ІСІ, на розміщені активи відповідно до закону; дохід за іпотечними цінними паперами; дохід у вигляді відсотків (дисконту), отриманий власником облігацій від їх емітентів; дохід за сертифікатами фонду операцій з нерухомістю та дохід, отриманий внаслідок викупу (погашення) управителем сертифікатів такого фонду, в порядку, визначеному у проспекті емісії сертифікатів; доходи у вигляді дивідендів;
- **10 %** – *від бази оподаткування щодо доходу у формі заробітної плати, визначеного згідно з п. 164.6 ст. 164 Податкового кодексу*

- України*: шахтарів, працівників шахтобудівних підприємств, працівників, що зайняті на роботах неповний робочий день тощо;
- **15 %** – бази оподаткування щодо доходів, одержаних, зокрема, але не виключно, у формі заробітної плати, інших заохочувальних або компенсаційних виплат, або інших виплат, що виплачуються у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; вигравшів у державну грошову лотерею та виграшу гравця, отриманого від організатора азартної гри;
  - **17 %** – якщо сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів *перевищує десятикратний розмір* мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року (з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15 %).

На особливу увагу заслуговує аудиторська перевірка податкових соціальних пільг. Згідно зі ст. 169 Податкового кодексу України платник податку має право на зменшення загального місячного оподаткування доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму *податкової соціальної пільги* у розмірі:

- **100 %** розміру прожиткового мінімуму (у розрахунку на місяць), встановленого законом на 1 січня звітного податкового року (пп. 169.1.1); суми пільги для платника податків, що утримує двох і більше дітей віком до 18 років (у розрахунку на кожну дитину) (пп. 169.1.2);
- **150 %** суми пільги для платника податку, який: є одинокою матір'ю (батьком) у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; утримує дитину-інваліда у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; що є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; є інвалідом 1-ї або 2-ї групи, у тому числі з дитинства, тощо (пп. 169.1.3);
- **200 %** суми пільги для платника податку, який є: Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці, повним кавалером орденів Слави та ордена Трудової Слави, нагороджений чотирма і більше медалями "За відвагу"; учасником бойових дій під час Другої світової війни та має інші чинники преференцій, визначені у пп. 169.1.4.

Податкова соціальна пільга застосовується до платника податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

Податкова соціальна пільга не застосовується до:

- доходів інших, ніж заробітна плата;
- заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендій, грошового (майнового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів чи ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;
- доходу самозайнятої особи від впровадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного місяця як заробітна плата, якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн.

Роботодавець платника податку повинен здійснити, у тому числі за місцем застосування податкової соціальної пільги, перерахунок суми доходів, нарахованих такому платникові податку у вигляді заробітної плати, а також суми наданої податкової соціальної пільги (пп. 169.4.2 п. 169.4 ст. 169 ПКУ).

Якщо внаслідок проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з роботодавцем, виникає сума недоплати, що перевищує суму оподаткованого доходу платника податку за останній звітний період, то непогашена частина такої недоплати включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року та сплачується самим платником.

З урахуванням досвіду аудиторських перевірок звертаємо увагу аудитора на необхідність підвищеної уваги до оподаткування таких видів доходу:

- від надання нерухомості в оренду;
- процентів;
- дивідендів (та роялті) та особливо оподаткування суми надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відраження або під звіт, не повернутої у встановлений термін.

### ***Оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм)***

Податковим агентом платника податку – орендодавця щодо його доходу від надання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю є орендар. При цьому об'єкт оподаткування визначається, виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менш ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством з питань оренди землі.

Податковим агентом платника податку – орендодавця під час нарахування доходу від надання в оренду об'єктів нерухомості, інших, ніж зазначені в пп. 170.1.1 п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу України (включаючи земельну ділянку, що знаходиться під такою нерухомістю, чи присадибну ділянку), є орендар.

При цьому об'єкт оподаткування визначається, виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менш ніж мінімальна сума орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди. Мінімальна сума орендного платежу визначається за методикою (1253–2010), що затверджується Кабінетом Міністрів України, виходячи з мінімальної вартості місячної оренди одного квадратного метра загальної площі нерухомості з урахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників, що встановлюються органом місцевого самоврядування села, селища, міста, на території яких вона розташована, та оприлюднюється у спосіб, найдоступніший для жителів такої територіальної громади. Якщо мінімальну вартість не встановлено чи не оприлюднено до початку звітного (податкового) року, об'єкт оподаткування визначається, виходячи з розміру орендної плати, зазначеному в договорі оренди.

Нерухомість, що належить фізичній особі – нерезиденту, надається в оренду виключно через фізичну особу – підприємця або юридичну особу – резидента (уповноважених осіб), що виконують представницькі функції такого нерезидента на підставі письмового договору та є його податковим агентом стосовно таких доходів. Нерезидент, який порушує норми цього пункту, вважається таким, що ухиляється від сплати податку.

Зазначені доходи оподатковуються податковим агентом під час їх виплати.

Якщо орендар – фізична особа, яка не є суб'єктом господарювання, то особою, відповідальною за нарахування та сплату (перерахування) податку до бюджету, є платник податку – орендодавець. При цьому:

- а) такий орендодавець самостійно нараховує та сплачує податок до бюджету в строки, встановлені цим Кодексом для квартального звітного (податкового) періоду, а саме: протягом 40 календарних днів, після останнього дня такого звітного (податкового) кварталу, сума отриманого доходу, сума сплаченого протягом звітного податкового року податку та податкового зобов'язання за результатами такого року відображаються у річній податковій декларації;
- б) у разі вчинення нотаріальної дії щодо посвідчення договору оренди об'єктів нерухомості нотаріус зобов'язаний надіслати інформацію про такий договір органу державної податкової служби за податковою адресою платника податку – орендодавця за формою та у спосіб, встановленими Кабінетом Міністрів України (1242–2010). За порушення порядку та/або строків подання зазначеної інформації нотаріус несе відповідальність, передбачену законом за порушення порядку та/або строків подання податкової звітності.

Суб'єкти господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелтори), зобов'язані надіслати інформацію про укладені за їх посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості до органу державної податкової служби за місцем своєї реєстрації в строки, передбачені для подання податкового розрахунку, за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби. За порушення порядку та/або строків подання зазначеної інформації ріелтор несе відповідальність, передбачену законом за порушення порядку та/або строків подання податкової звітності.

### ***Оподаткування процентів***

Податковим агентом платника податку під час нарахування (виплати) на його користь доходів, визначених у п. 167.2 ст. 167 Податкового кодексу України, є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату). Загальна сума податків, утриманих протягом звітного податкового місяця з таких нарахованих (виплачених) процентів платнику

податку, сплачується (перераховується) таким податковим агентом до бюджету у строки, визначені ПКУ для місячного податкового періоду.

Податковий агент, який нараховує доходи у вигляді процентів, відображає у податковому розрахунку, подання якого передбачено пп. "б" п. 176.2 ст. 176 Податкового кодексу України, загальну суму таких нарахованих (сплачених) доходів та загальну суму утриманого з них податку. При цьому інформація щодо окремого банківського вкладного (депозитного) або поточного рахунку фізичної особи, суми нарахованих на нього процентів, а також відомостей щодо такої фізичної особи – вкладника не надається.

Оподаткування процентів (у тому числі дисконтних доходів), нарахованих (виплачених) на користь фізичних осіб з будь-яких інших підстав, ніж ті, що зазначені у пп. 170.4.1 п. 170.4 ст. 170, здійснюється у загальному порядку, встановленому цим Податковим кодексом України для доходів, що остаточно оподатковуються під час їх виплати за ставками, визначеними у п. 167.1 ст. 167 ПКУ.

### ***Оподаткування дивідендів (та роялті)***

Податковим агентом платника податку під час нарахування (виплати) на його користь дивідендів, крім випадків, зазначених у пп. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 Податкового кодексу України, є емітент корпоративних прав або за його дорученням – інша особа, яка здійснює таке нарахування (виплату). Будь-який резидент, який нараховує дивіденди, включаючи того, що сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку з будь-яких підстав, є податковим агентом під час нарахування дивідендів.

Дивіденди, нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав – резидентом, що є юридичною особою, оподатковуються за ставкою, визначеною у п. 167.2 ст. 167 Податкового кодексу України, крім дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів), за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емі-

товану таким платником податку, які згідно із пп. 153.3.7 п. 153.3 ст. 153 Податкового кодексу України прирівнюються з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням.

### ***Благодійна допомога***

Аудитор повинен мати на увазі, що забороняється надавати благодійну допомогу органам державної влади та органам місцевого самоврядування або створеним ними неприбутковим організаціям або за їх дорученням – третім особам, якщо надання такої благодійної допомоги є попередньою або наступною умовою видачі платнику податку будь-якого дозволу, ліцензії, узгодження, надання державної послуги чи прийняття іншого рішення на його користь або прискорення такої видачі, надання, прийняття (спрощення процедури). Дії посадових (службових) осіб органів державної влади та органів місцевого самоврядування з висунування таких умов вважаються діями з вимагання коштів або майна у розмірі благодійної чи спонсорської допомоги.

### ***Оподаткування суми надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт, не повернутої у встановлений строк***

Податковим агентом платника податку під час оподаткування суми, виданої платнику податку під звіт та не повернутої ним протягом встановленого пп. 170.9.2 цього пункту строку, є особа, що видала таку суму:

- а) на відрядження – у сумі, що перевищує суму витрат платника податку на таке відрядження, розрахованій згідно з розділом III цього Кодексу;
- б) під звіт для виконання окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, що їх видала, – у сумі, що перевищує суму фактичних витрат платника податку на виконання таких дій.

Для цілей цього пункту до суми перевищення не включаються та не оподатковуються документально підтверджені витрати, здійснені за рахунок готівкових чи безготівкових коштів, наданих платнику податку під звіт роботодавцем на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розпо-

всюдження подарунків, у межах граничного розміру таких витрат, передбаченого у розділі III Податкового кодексу України, що здійснені таким платником та/або іншими особами з рекламними цілями.

Сума податку, нарахована на суму такого перевищення, утримується особою, що видала такі кошти, за рахунок будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний місяць, а в разі недостатності суми доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців до повної сплати суми такого податку.

У разі коли платник податку припиняє трудові або цивільно-правові відносини з особою, що видала такі кошти, сума податку утримується за рахунок останньої виплати оподаткованого доходу під час проведення остаточного розрахунку, а в разі недостатності суми такого доходу непогашена частина податку включається до податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного (податкового) року.

Якщо повне утримання такої суми податку неможливе внаслідок смерті платника податку чи визнання його судом безвісно відсутнім або оголошення його судом померлим, така сума утримується під час нарахування доходу за останній для такого платника податку податковий період, а в непогашеній частині визнається безнадійною до сплати.

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, подається за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку:

- а) завершує таке відрядження;
- б) завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт.

За наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається платником податку в касу або зараховується на банківський рахунок особи, що їх видала, до або під час подання зазначеного звіту.

Дія цієї вимоги ПК України поширюється також на витрати, пов'язані з відрядженням чи виконанням деяких цивільно-правових дій, що були оплачені з використанням корпоративних платіжних карток, дорожніх, банківських або іменних чеків, інших платіжних документів, з урахуванням таких особливостей:

- а) у разі якщо під час службових відряджень відряджена особа – платник податку отримав готівку із застосуванням платіжних



- карток, він подає звіт про використання виданих на відрядження коштів і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження;
- б) у разі якщо під час службових відряджень відряджена особа – платник податку застосував платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі, а строк подання платником податку звіту про використання виданих на відрядження коштів не перевищує 10 банківських днів, за наявності поважних причин роботодавець (самозайнята особа) може його продовжити до 20 банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами).

### ***Документування результатів роботи аудитора***

До складу аудиторської документації входять: програма перевірки, результати виконаних процедур, резюме з важливих питань, контрольні переліки, листування стосовно значущих питань, меморандум з конкретних питань.

Для цілей перевірки аудитору достатньо керуватися МСА № 230 “Аудиторська документація” в обсязі вимог останнього, доречних до специфіки перевірки форми № 1ДФ.

Аудитор повинен скласти аудиторську документацію таким чином, щоб досвідчений інший аудитор, який не мав попереднього відношення до перевірки, зміг зрозуміти характер, час та обсяги аудиторських процедур, їх результати, значущі питання, які виникли під час перевірки та висновки, яких дійшов теперішній аудитор стосовно цих питань.

Формат робочого документа може бути такий, як наведено в табл. 4.2.

Слід вказати на необхідність документування виключно важливих з огляду на контекст завдання даних. Аудитор не має повноважень проводити експертизу облікових чи інших документів щодо їх реальності. Проте, якщо в разі ознайомлення з конкретним документом у аудитора виник сумнів стосовно його легітимності, юридичної сили або точності, він повинен звернутися за поясненнями до відповідного управлінського персоналу. Рішення щодо включення документа (інформації) до доказової бази компетентного обґрунтування думки аудитора є результатом професійного судження останнього.

Таблиця 4.2

Об'єкт перевірки (назва) _____				
Особа, відповідальна за предмет перевірки _____				
Аудитор _____				
Дата початку перевірки _____				
Дата закінчення перевірки _____				
Предмет перевірки	Методи, процедури	Виявлені невідповідності	Пояснення персоналу	Попередній висновок
Сума доходу Доплати Сума пільг База оподаткування Ставки податку... <i>або</i> Договори цивільно-правового характеру Кадрова документація Накази... <i>або</i> Розрахункова відомість Журнал-ордер по рахунку № _____ Авансові звіти <i>тощо...</i>	Порівняння Перерахунок Запит Аналітичні процедури			

### ***Питання для самоконтролю***

1. Предмет та об'єкт аудиту податку на доходи фізичних осіб.
2. Основні процедури аудиту податку на доходи фізичних осіб.
3. Сутність та складові аудиторського ризику при перевірці податку на доходи фізичних осіб.
4. Додаткові процедури оцінювання ризику шахрайства при операціях щодо податку на доходи фізичних осіб.
5. Основні помилки, що виявляються аудитором при перевірці форми № 1ДФ.
6. Які джерела інформації доступні аудитору для підтвердження розрахунків з податку на доходи фізичних осіб?
7. Етапи аудиту податку на доходи фізичних осіб.
8. Зміст і структура плану та програми аудиторської перевірки податку на доходи фізичних осіб.
9. Яка загальна послідовність виконання аудиторських процедур при перевірці податку на доходи фізичних осіб?
10. Назвіть та поясніть специфічні аспекти аудиту податку на доходи фізичних осіб.
11. Особливості контролю застосування ставок податків з фізичних осіб.
12. Порядок аудиторської перевірки податкових соціальних пільг.
13. Особливості оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм).
14. Який порядок оподаткування дивідендів (та роялті)?
15. Який порядок оподаткування нарахованих процентів?
16. Який порядок оподаткування благодійної допомоги?
17. Як оподатковується сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт, не повернута у встановлений строк.
18. Документування результатів роботи аудитора з перевірки податку на доходи фізичних осіб.

### ***Рекомендовані та використані джерела до розділу 4***

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 р. Ч. 1 / пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 842 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 р. Ч. 2 / пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 409 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1–34. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база : [навч. посіб.]. – Л. : Магнолія плюс, 2009. – 264 с.
5. Заповнення нової форми № 1ДФ. Консультація // Консультант бухгалтера. – 2011. – № 16 (608).

## МЕТОДИКА АУДИТУ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ

### 5.1. ЗАГАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ПРОЦЕДУР АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ

Згідно із вимогами Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 № 2464-VI єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний соціальний внесок (ЄСВ)) – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється відповідно до системи загальнообов’язкового державного соціального страхування в обов’язковому порядку на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за чинними видами загальнообов’язкового державного соціального страхування.

Мета аудиту операцій розрахунків підприємства за єдиним соціальним внеском у складі поточних зобов’язань полягає у встановленні достовірності первинних даних щодо наявності зобов’язань перед фондом, повноти і своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах, зведених документах і звітності, зокрема, у Звіті про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування до органів Пенсійного фонду України.

При проведенні аудиту ЄСВ перевіряється правильність ведення обліку зобов’язань і його відповідність прийнятій обліковій політиці, національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, реальності наявних зобов’язань, законності та доцільності здійснених розрахунків, достовірності відображення стану зобов’язань у звітності суб’єкта господарювання.

Завдання аудиту полягає в тому, щоб з'ясувати:

- правильність визначення бази для нарахування єдиного соціального внеску;
- дотримання встановлених норм відрахувань відповідно до чинного законодавства;
- правильність нарахування страхових внесків і використання страхового відшкодування або страхового резерву при настанні страхового випадку;
- дотримання порядку документального оформлення (наявність страхових полісів, оформлених відповідно до вимог чинного законодавства, розрахунково-платіжних документів) та ведення бухгалтерського обліку за рахунком 65 “Розрахунки за страхуванням”;
- правильність синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці та розрахунків з персоналом підприємства за період, що перевіряється;
- відповідність даних аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 65 “Розрахунки за страхуванням” записам у відповідних регістрах обліку, Головній книзі та Балансі;
- дотримання податкового законодавства за операціями, пов’язаними із розрахунками з оплати праці, соціальним страхуванням та забезпеченням;
- дотримання чинного законодавства, правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних посадових осіб при здійсненні розрахункових операцій з Управлінням пенсійного фонду;
- причини прострочених платежів за страхуванням;
- обґрунтованість заходів щодо попередження допущених порушень;
- законність використання коштів Пенсійного фонду.

Аудиторській перевірці єдиного соціального внеску підлягають такі суб’єкти:

- юридичні особи незалежно від форм власності, їх об’єднання, бюджетні, громадські та інші установи й організації, філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, які є платниками внеску;
- фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність;
- члени сімей фізичних осіб – підприємців, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності, до яких нале-

жать дружина (чоловік), батьки, діти та інші утриманці, які досягли 15-річного віку, не перебувають у трудових або цивільно-правових відносинах з такою фізичною особою-підприємцем, але спільно з ним провадять підприємницьку діяльність і отримують від цього частину доходу;

- особи, які працюють у сільському господарстві, зайняті на сезонних роботах, виконують роботи (надають послуги) за цивільно-правовими договорами, творчі працівники (архітектори, художники, артисти, музиканти, композитори, критики, мистецтвознавці, письменники, кінематографісти), та інші особи, які отримують заробітну плату (дохід) за виконану роботу (надані послуги), строк виконання яких перевищує календарний місяць; єдиний внесок нараховується на суму, що визначається шляхом ділення заробітної плати (доходу), виплаченої за результатами роботи, на кількість місяців, за які вона нарахована.

Зазначений порядок нарахування внеску, дотримання якого має бути перевірено, поширюється також на осіб, яким після звільнення з роботи нараховано заробітну плату (дохід) за відпрацьований час або згідно з рішенням суду – середню заробітну плату за вимушений прогул.

Об'єктом аудиту є:

- сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну і додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці";
- сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;
- сума грошового забезпечення;
- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця;
- сума допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок ФСС з ТПВ;
- сума допомоги або компенсації згідно із законодавством;
- сума доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб, та на суму доходу, що розподіляється між членами сім'ї фізичних осіб – підприємців, які беруть участь у провадженні ними підприєм-

ницької діяльності. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за кожну особу за місяць, у якому отримано дохід (прибуток).

Перевіряючи розрахунки по ЄСВ, необхідно з'ясувати правомірність нарахувань з оплати праці та інших заохочувальних виплат, встановити правильність визначення фонду оплати праці, що є об'єктом нарахування, а також повноту проведення нарахувань.

Джерелами інформації для аудиту є:

- наказ про облікову політику підприємства;
- первинні документи (відомості нарахування заробітної плати, листки непрацездатності, розрахунок відпускних);
- облікові реєстри, що використовуються для відображення операцій з обліку нарахування та сплати єдиного внеску;
- аудиторські звіти, акти та довідки попередніх перевірок і ревізій та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- звітність підприємства за єдиним соціальним внеском;
- баланс – форма № 1.

Предмет аудиту єдиного соціального внеску – господарські процеси та операції, які призводять до створення поточних зобов'язань щодо розрахунків єдиного соціального внеску.

Об'єкти аудиту єдиного соціального внеску визначають порядок і контроль розрахунків підприємства за обов'язковим державним соціальним страхуванням, що наведені на рис. 5.1.

Для прийняття рішення аудитором щодо методики перевірки та необхідної кількості аудиторських процедур потрібно провести тестування та оцінити систему внутрішнього контролю і стан бухгалтерського обліку.

Мета тестування внутрішнього контролю полягає в тому, щоб:

- встановити наявність внутрішніх нормативних документів, що регламентують трудові правовідносини між роботодавцем і працівниками;
- встановити, чи розподілені несумісні обов'язки;
- перевірити, чи належним чином санкціонується та схвалюється нарахування заробітної плати, призначення допомоги за соціальним страхуванням;
- встановити, чи належним чином ведуться документи з кадрового діловодства, з обліку праці та її оплати.



Рис. 5.1. Об'єкти аудиту операцій за поточними зобов'язаннями з єдиного соціального внеску

Критерії оцінки внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку аудитор щодо конкретного об'єкта визначає самостійно з професійної точки зору.

Внутрішній контроль за розрахунками по ЄСВ може бути оцінений як: низький; нижчий за середній; середній; вищий за середній; високий. Що нижчі результати оцінювання системи внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку, то вищим є ступінь аудиторського ризику. Зниження аудиторського ризику забезпечується вибором оптимальної кількості аудиторських процедур. У разі вияв-



лення відхилень аудитор повинен встановити причини їх виникнення, за можливості скоригувати залишки, встановивши їх відповідність істинним. Якщо відхилення є істотними, аудитору необхідно запропонувати підприємству відновити облік розрахунків з оплати праці та розрахунків за ЄСВ, встановити об'єктивні залишки. Тільки після цього можна продовжити аудиторське дослідження.

Перевірка розрахунків з оплати праці та розрахунків за ЄСВ є трудомістким процесом, тому аудитор проводить лише вибіркочу перевірку найважливіших розрахунків, при цьому важливо правильно провести вибірку.

В обов'язковому порядку вибірково треба перевірити:

- правильність і своєчасність створення та оформлення первинних документів з обліку робочого часу і його оплати;
- правильність нарахування сум допомоги, які виплачуються за рахунок коштів Фонду соціального страхування;
- правомірність бази оподаткування та застосування ставок утримань і нарахувань ЄСВ згідно з нормами Закону № 2464;
- правильність та своєчасність перерахування внесків.

З метою проведення перевірки відбирають необхідну кількість аналітичних рахунків за розрахунками з оплати праці і проводять перевірку нарахування оплати праці, нарахування на фонд оплати праці ЄСВ та утримання. Аудитор на власний ризик робить вибірку аналітичних рахунків, а також визначає період перевірки (місяць, рік, квартал). За наявності суттєвих порушень аудитору належить розширити рамки аудиторського дослідження, а за необхідності – змінити підхід до організації перевірки. У разі неістотних відхилень аудитор приймає рішення щодо повноти, достовірності, об'єктивності, законності операцій із нарахування заробітної плати та утримань з неї і переносить результати вибіркового дослідження на всю генеральну сукупність.

На наступному етапі перевірки аудитор повинен перевірити розрахунки суб'єкта господарювання з соціальними фондами. Передусім необхідно перевірити відповідність залишків за рахунком 65 "Розрахунки за страхуванням" за даними суб'єкта господарювання і даними відповідних фондів, зокрема, за окремими субрахунками.

Основне завдання, яке постає перед проведенням аудиту єдиного соціального внеску – підготовка аудиторських доказів за досліджуваним об'єктом. На підставі аналізу й узагальнення даних ауди-

торських доказів аудитор робить висновки про правильність ведення бухгалтерського обліку і достовірність бухгалтерської звітності. Для того, щоб отримати узагальнений матеріал, який би характеризував правильність ведення бухгалтерського обліку й достовірність бухгалтерської звітності, аудитор відповідно до програми перевірки збирає за об'єктом необхідні докази. Необхідним елементом методики аудиту ЄСВ є аналітичні процедури із дотриманням вимог МСА 520 "Аналітичні процедури".

У процесі перевірки ЄСВ аудитор застосовує процедури, відображені у табл. 5.1.

Таблиця 5.1

**Перелік і характеристика процедур, які використовуються для збору аудиторських доказів з ЄСВ**

№ з/п	Назва процедури	Характеристика
1	Перевірка арифметичних розрахунків	Полягає в перевірці раніше зроблених клієнтом арифметичних розрахунків і у виконанні незалежних підрахунків з ЄСВ
2	Перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій	Достовірна тільки інформація, отримана в момент дослідження облікових робіт, виконуваних бухгалтерією
3	Підтвердження	Підтвердження необхідної інформації від третьої сторони (Пенсійного фонду)
4	Перевірка документації	Полягає в підтвердженні облікових записів, перевірці щодо ймовірності підроблення документів, визначається ступінь довіри до внутрішніх документів з ЄСВ
5	Прослідкування (сканування)	Виявляються та вивчаються нетипові статті і події, що відображені в обліку. Аудитор вибірково перевіряє первинні документи і їх запис у регістри синтетичного і аналітичного обліку
6	Аналітична процедура	Полягає в аналізі й оцінці отриманої аудитором інформації, дослідженні найважливіших фінансових і економічних показників підприємства з метою виявлення незвичайних і неправильно відображених у бухгалтерському обліку розрахунків з ЄСВ, а також виявлення причин таких помилок та перекурен

Аудитор має визначитись, які саме докази необхідно зібрати для проведення перевірки розрахунків за єдиним соціальним внеском. Насамперед це дані про клас професійного ризику виробництва (враховується особливість діяльності підприємства), наявність інвалідів (для того, щоб визначити, за якою ставкою нараховуватиметься єдиний внесок); відомості про нарахування заробітної плати та винагороди за договорами цивільно-правового характеру, зіставлення залишків за субрахунком 651 “Розрахунки за пенсійним забезпеченням” за різні періоди або субрахунка 657 “Розрахунки за єдиним соціальним внеском” (якщо підприємством у робочому плані рахунків передбачено відповідний субрахунок).

Поряд із цими доказами необхідні відомості про результати попередніх аудиторських перевірок, а також дані перевірок Пенсійного фонду та інших органів, які мають на це право.

При перевірці правильності нарахування збору до Пенсійного фонду може виникнути ситуація, коли ці питання вже перевірено інспектором фонду. У такому разі аудитор відповідно до МСА 620 “Використання роботи експерта, залученого аудитором” може використати результати його перевірки, зробивши відповідне посилання в аудиторському звіті.

Методиками, які використовує аудитор під час отримання доказів, можуть бути:

- формальна перевірка, що має на меті виявлення дефектів в оформленні документів, установлення правильності заповнення реквізитів і наявності необумовлених виправлень, уточнення достовірності підписів посадових осіб, відповідності документа існуючій типовій формі. Наприклад, дані платіжних доручень, за якими фактично перераховувалися кошти до бюджету, мають відповідати даним за цими перерахунками, які відображено на рахунках у комп’ютерній програмі, або дані накладних – даним, занесеним із цих накладних до комп’ютера для подальшої обробки;
- суцільна перевірка – перевірка конкретної операції або групи операцій на стадіях облікового циклу. Це дає можливість упевнитися, чи операція, відображена в первинних документах, відбилася в показниках звітності. Така перевірка на підприємстві проводиться вибірково за деякими операціями, що могли найсуттєвіше вплинути на результати діяльності, а також за деякими незначними за сумарним виразом операціями.

## 5.2. АУДИТОРСЬКА ПРОГРАМА ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТУ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ

Після укладення договору про перевірку єдиного соціального внеску аудитор розробляє і документально оформляє аудиторську програму, в якій зазначається вид аудиту, зміст та час проведення запланованих процедур, що мають збігатися із загальним планом проведення аудиту.

Така програма допомагає здійснювати загальне керівництво з боку суб'єкта господарювання проведенням аудиту та контролювати роботу аудиторів.

Робоча програма має охоплювати питання перевірки:

- наявності внутрішніх нормативних документів, що регулюють трудові відносини на підприємстві;
- відповідності встановлених державою гарантій і компенсацій щодо праці та її оплати у внутрішніх нормативних документах чинному законодавству;
- вхідних залишків у розрахунках з ЄСВ;
- реальності операцій з ЄСВ, відображених в обліку;
- повноти відображення в обліку операцій з ЄСВ;
- правильності бази оподаткування та ставок нарахувань та утримань ЄСВ;
- достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності підприємства, стану розрахунків із ЄСВ.

Зміст робочої програми та процедур аудиторської перевірки наведено у табл. 5.2.

Записи і висновки за кожним розділом програми фіксуються в робочій документації та є тим фактичним матеріалом, котрий використовується аудитором у процесі підготовки й обґрунтування аудиторського звіту. Події чи мотиви, які спричинили внесення значних змін до аудиторської програми, документуються.

На вибір кількості, складу, змісту і форми подання аудиторських документів впливають: кваліфікація аудитора, попередній досвід роботи (як загальний, так і на конкретному підприємстві-клієнті); умови договору на проведення аудиту; нормативи, правила і внутрішні стандарти, встановлені та використовувані аудиторською фірмою або приватним аудитором.

Таблиця 5.2

## Програма аудиторської перевірки єдиного соціального внеску

№ з/п	Напрямок перевірки	Документування змісту аудиторської процедури	Джерело інформації
1	Перевірка наявності первинних документів з обліку відпрацьованого часу та його оплати і правильності застосування ставки ЄСВ щодо нарахування	Робочий документ 5.1	Накази про прийом, звільнення, табелі обліку робочого часу, штатний розпис, наряди та розцінки, довідки про обсяги виконаних робіт
2	Перевірка наявності первинних документів з обліку відпрацьованого часу та його оплати, здійснених утримань	Робочі документи 5.2 та 5.3	Накази про прийом, звільнення, табелі обліку робочого часу, штатний розпис, наряди та розцінки, довідки про обсяги виконаних робіт, наряди
3	Перевірка правильності нарахування виплат за листами непрацездатності та їх відображення в обліку й утримань і нарахувань ЄСВ	Робочі документи 5.4 та 5.5	Листи непрацездатності, відомості про заробітну плату попередніх періодів, розрахунково-платіжна відомість працівника типової форми № П, бухгалтерська довідка
4	Перевірка даних реєстрів з обліку ЄСВ	Робочий документ 5.6	Відомості, журнали, машинограми, звіти про відрахування до ЄСВ
5	Перевірка своєчасності подання квартальної звітності соціальним фондам	Робочий документ 5.7	Звіти до соціальних фондів з відмітками щодо їх задек.
6	Перевірка правильності нарахування й утримання ЄСВ за звітні місяці в межах застосування максимальних величин, з яких сплачується ЄСВ, та мінімального розміру ЄСВ у реєстрах обліку	Робочий документ 5.8	Розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка, прожитковий мінімум для працездатних осіб, установленний законом на місяць у звітному році
7	Перевірка правильності застосування розмірів ЄСВ щодо його нарахування й утримання	Робочий документ 5.9	Розрахунково-платіжна відомість працівника, бухгалтерська довідка
8	Узагальнення виявлених помилок і порушень при аудиті ЄСВ, які впливають на достовірність даних	Робочий документ 5.10	Розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка, виписка з банку, попередні робочі документи аудитора

Робочі документи аудитора тісно пов'язані з отриманням і відображенням аудиторських доказів (свідчень), оскільки перші документально фіксують останні. Вибір техніки складання робочих документів залежить переважно від того, яким способом ведеться бухгалтерський облік на підприємстві, а також від особистого досвіду і компетентності аудитора. Далі наведено зразки робочих документів аудитора 5.1–5.10, які можуть бути складені у процесі перевірки ЄСВ.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

Робочий документ 5.1

**ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ НАРАХОВАНИХ ВНЕСКІВ НА ЗАРОБІТНУ ПЛАТУ  
 ВІДПОВІДНО ДО БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ  
 (згідно з нормами Закону № 2464)**

Платники єдиного соціального внеску	База оподаткування	Ставка, % (норма Закону № 2464)	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення (гр. 5 – гр. 4)
1	2	3	4	5	6
<b>Юридичні особи, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту)</b>	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову зарплату, інші зохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі	<b>36,7–49</b> відповідно до класу професійного ризику (п. 5 ст. 8)			
<b>Юридичні особи, які використовують працю фізичних осіб за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного фізичною особою – підприємцем, якщо виконувани роботи (надані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у витязі з Єдиного</b>	Сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами (далі ЦПД)	<b>34,7</b> (п. 5 ст. 8)			

Продовження робочого документа С.1

Платники єдиного соціального внеску	База оподаткування	Ставка, % (норма Закону № 2464)	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення (гр. 5 – гр. 4)
1	2	3	4	5	6
Державного реєстру юридичних і фізичних осіб – підприємств)					
<p><b>Фізичні особи – підприємці, зокрема ті, які використовують працю інших осіб на умовах, передбачених законодавством про працю, за трудовими або за цивільно-правовим договором (крім цивільно-правового договору, укладеного фізичною особою – підприємцем, якщо виконувани роботи (надані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідомстві про державну реєстрацію її як підприємця).</b></p> <p>Фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно, та фізичні особи, які</p>	<p>1. Сума нарахованої заробітної плати найманими працівникам за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі.</p> <p>2. Винагороди за ЦПА</p>	<p><b>36,76–49,7</b> (у тому числі для працівників-інвалідів, п. 5 ст. 8)</p> <p><b>34,7</b> (п. 5 ст. 8)</p>			





Продовження робочого документа 5.1

1	2	3	4	5	6
Платники єдиного соціального внеску	База оподаткування	Ставка, % (норма Закону № 2464)	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення (гр. 5 – гр. 4)
<p>Підприємства та організації <b>всеукраїнських громадських організацій інвалідів</b>, зокрема товариств УТОГ та УТОС, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш ніж 25 % суми витрат на оплату праці</p>	<p>Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, відповідно до Закону про оплату праці</p>	<p>3</p> <p><b>5,3</b> (для усіх працівників п. 14. ст. 8)</p>			
<p><b>Фізичні особи – підприємці</b> (крім тих, які обрали спрощену систему оподаткування) та члени сімей цих осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності. <b>Особи, які забезпечують себе роботою самостійно</b> – займаються незалежно</p>	<p>Сума доходу (прибутку), отриманого від діяльності, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб, та сума доходу, що розподіляється між членами сім'ї фізичних осіб-підприємців, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за кожну особу за місяць, у якому отримано дохід (прибуток)</p>	<p><b>34,7</b> (п. 11 ст. 8; п. 3.3 Інструкції № 21-5)</p>			

## Продовження робочого документа 5.1

1	2	3	4	5	6
Платники єдиного соціального внеску	База оподаткування	Ставка, % (норма Закону № 2464)	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення (гр. 5 – гр. 4)
<p>професійною діяльністю, а саме: науковою, літературною, артистичною, художньою, освітньою або викладацькою, а також медичною, юридичною практикою, у тому числі адвокатською, нотаріальною діяльністю, або особи, які проводять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність, та отримують дохід безпосередньо від цієї діяльності, за умови, що такі особи не є найманими працівниками чи підприємцями</p>		3	4	5	6
<p><b>Фізичні особи – підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування, та члени сімей цих осіб, які беруть участь</b></p>	<p><b>Суми, що визначаються такими платниками самостійно для себе та членів сім'ї, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за</b></p>	<p><b>34,7</b> (п. 11 ст. 8; п. 3.3 Інструкції № 21-5)</p>			

Продовження робочого документа 5.1

1	2	3	4	5	6
Платники єдиного соціального внеску	База оподаткування	Ставка, % (норма Закону № 2464)	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення (гр. 5 – гр. 4)
<p>у провадженні ними підприємницької діяльності</p>	<p><b>розмір мінімального страхового внеску за кожну особу за місяць, у якому отримано дохід (прибуток).</b> База оподаткування не може перевищувати максимальної величини бази для нарахування ЄСВ (тобто більше 17 розмірів прожиткового внеску за кожну особу). Мінімальний внесок визначається як добуток мінімальної зарплати, установленної законом, і ставки внеску</p>	3		5	6
<p><b>Військові частини,</b> інші створені згідно із законом військові формування (СБУ, органи та підрозділи цивільної оборони), які виплачують грошове забезпечення</p>	<p>Нараховане грошове забезпечення: а) для військовослужбовців, крім тих, які проходять строкову службу; б) для осіб, які проходять строкову службу</p>	<p><b>34,7</b> (п. 6 ст. 8)</p> <p><b>33,2</b> (п. 6 ст. 8)</p>			
<p><b>Місцеві органи</b> (міські та районні управління праці та соціального захисту населення), які виплачують допомогу або компенсацію згідно із законодавством</p>	<p>Сума грошового забезпечення, отриманого батьками-вихователями дитячих будинків сімейного типу, приїмними батьками. Допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, особам, які перебувають у відпустці для</p>	<p><b>33,2</b> (п. 6 ст. 8)</p>			

## Закінчення робочого документа 5.1

Платники єдиного соціального внеску	База оподаткування	Ставка, % (норма Закону № 2464)	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення (гр. 5 – гр. 4)
1	2	3	4	5	6
	<p>Догляду за дитиною. Сума отриманої допомоги або компенсації (один із непрацюючих працездатних батьків, усиновлювачів, опікунів, які фактично доглядають за дитиною – інвалідом, інвалідом 1-ї групи або особою похилого віку, яка потребує догляду або досягла 80-річного віку)</p>				

Робочий документ 5.2

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

### ТАБЛИЦЯ ВИБІРКОВОГО КОНТРОЛЮ ПРАВИЛЬНОСТІ УТРИМАНЬ ВНЕСКІВ ЄСВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

№ з/п	П. І. П.	Місяць	Нараховано: оподаткований дохід згідно з розрахунково-платіжною відомістю працівника типової форми № П	Бухгалтерське відображення	Утримано ЄСВ		Відхилення (гр. 6 – гр. 5)
					За даними підприємства	За даними аудитора	
1	2	3	4		5	6	7
1			Зарплата	Дт 92 Кт 661			
2			Лікарняний (допомога) за рахунок коштів роботодавця	Дт 92 Кт 663.1			
3			Лікарняний за рахунок коштів ФСС з ТВП:	Дт 65 Кт 663.2			
4			<b>Утримано ЄСВ:</b> – із суми зарплати (3,6 %)	Дт 661 Кт 657			
5			– із суми лікарняних (за рахунок коштів роботодавця + за рахунок коштів фонду) × (2 %)	Дт 663 Кт 657			

Виконав \_\_\_\_\_  
 Перевірив \_\_\_\_\_

## Робочий документ 5.3

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ ВНЕСКІВ ЄСВ, УТРИМАНИХ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ (згідно з нормами Закону № 2464)

Платники єдиного внеску	База оподаткування	Ставка, % (норма Закону № 2464)	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення (гр. 5 – гр. 4)
1	2	3	4	5	6
<p><b>Працівники – громадяни України, іноземці</b> (якщо інше не встановлено міжнародними договорами) та <b>особи без громадянства</b>, які працюють:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– на підприємствах, установах, організаціях;</li> <li>– у фізичних осіб – підприємців на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством;</li> <li>– у фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, та в інших фізичних осіб на умовах <b>трудового договору (контракту)</b></li> </ul>	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі	<b>3,6</b> (п. 7 ст. 8)			
<p><b>Працівники-інваліди</b>, які працюють на підприємствах УТОГ, УТОС</p>	Виплати, пов'язані з оплатою праці, у тому числі в натуральній формі	<b>2,85</b> (п. 7 ст. 8)			
<p>Для <b>найманих працівників</b> (держслужбовців, службовців прокуратури, науков-</p>	Виплати, пов'язані з оплатою праці найманих працівників	<b>6,1</b> (п. 9 ст. 8)			

Закінчення робочого документа 5.3

Платники єдиного внеску	База оподаткування	Ставка, % (норма Закону № 2464)	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення (гр. 5 – гр. 4)
1	2	3	4	5	6
Платники єдиного внеску ців, журналістів, депутатів та ін.), які обіймають посади, робота на яких зараховується до стажу, що дає право на отримання спеціальної пенсії згідно із законодавством	(основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі у натуральній формі)				
<b>Військові частини</b> , інші створені згідно із законом військові формування (СБУ, органи МВС), які виплачують грошове забезпечення	Нараховане грошове забезпечення для військовослужбовців, крім тих, які проходять строкову службу	<b>2,6</b> (п. 10 ст. 8)			
<b>Фізичні особи – підприємці, які виконують роботи (надають послуги)</b> на підприємствах, установах та в організаціях, в інших юридичних осіб, чи у фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, <b>за цивільно-правовими договорами</b> (крім фізичних осіб – підприємців – якщо виконувани ними роботи (надані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію їх як підприємців)	Сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами	<b>2,6</b> (п. 8 ст. 8)			

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_



## Робочий документ 5.4

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ  
УТРИМАНЬ ЄСВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ЗА УМОВ НАРАХУВАННЯ  
ЛІКАРНЯНИХ (ДОПОМОГИ З НЕПРАЦЕЗДАТНОСТІ)**

№ з/п	Найменування господарських операцій і бухгалтерське проведення	Нараховано		Відхилення (гр. 3 – гр. 4)
		За даними підприємства	За даними аудитора	
1	2	3	4	5
1	Нараховано: розрахунково-платіжна відомість по працівниках типової форми № П – зарплата <i>Дт 92, Кт 661</i>			
2	Нараховано лікарняний (допомога) за рахунок коштів роботодавця <i>Дт 92, Кт 663.1</i>			
3	Нараховано лікарняний за рахунок коштів ФСС з ТВП <i>Дт 65, Кт 663.2</i>			
4	Утримано ЄСВ із суми зарплати (3,6 %) <i>Дт 661, Кт 657</i>			
5	Утримано ЄСВ із суми лікарняних (за рахунок коштів роботодавця + за рахунок коштів фонду) × (2 %) <i>Дт 663, Кт 657</i>			

**Примітка.** Утримання із суми допомоги можна здійснювати не за рахунок зарплати, а за рахунок цієї суми допомоги. Нараховувати ЄСВ на частину допомоги, яка виплачується за рахунок коштів ФСС з ТВП, і сплачувати ЄСВ можна після отримання коштів від ФСС з ТВП (якщо вони отримані до 20-го числа наступного місяця).

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ НАРАХОВАНИХ ВНЕСКІВ ЄСВ  
ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ЗА УМОВ НАРАХУВАННЯ ЛІКАРНЯНИХ  
(ДОПОМОГИ З НЕПРАЦЕЗДАТНОСТІ)  
(згідно з нормами Закону № 2464)**

№ з/п	Найменування господарських операцій і бухгалтерське проведення	Нараховано		Відхилення (гр. 3 – гр. 4)
		За даними підприємства	За даними аудитора	
1	2	3	4	5
1	Нараховано: розрахунково-платіжна відомість по працівниках типової форми № П – зарплата <i>Дт 92, Кт 661</i>			
2	Нараховано лікарняний (допомога) за рахунок коштів роботодавця <i>Дт 92, Кт 663.1</i>			
3	Нараховано лікарняний за рахунок коштів ФСС з ТВП <i>Дт 65, Кт 663.2</i>			
4	Нараховано ЄСВ на суму зарплати (згідно зі ставкою від <b>36,76</b> до <b>49,7 %</b> відповідно до класу професійного ризику) <i>Дт 92, Кт 657</i>			
5	Нараховано ЄСВ на суму допомоги (за рахунок коштів роботодавця + за рахунок коштів ФСС з ТВП) × 33,2 %)* <i>Дт 92, Кт 657</i>			

\* Єдиний внесок на суму оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (за рахунок коштів роботодавця) та сума допомоги з тимчасової непрацездатності, що виплачується за рахунок коштів ФСС з ТВП, дорівнює для працівників 33,2 % (п. 6 ст. 8 Закону № 2464), а для працівників-інвалідів – 8,41 % (п. 3.11 Інструкції № 21-5).

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

## Робочий документ 5.6

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ТЕСТ ВІДПОВІДНОСТІ ЗАЛИШКІВ  
У РЕГІСТРАХ СИНТЕТИЧНОГО ТА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ****66 “Розрахунки з оплати праці”**

№ з/п	Показник	Дата			
		31.03	30.06	30.09	31.12
1	Залишок у журналі-ордері				
2	Залишок у Головній книзі				
3	Залишок у фінансовій звітності				

**65 “Розрахунки за страхуванням”**

№ з/п	Показник	Дата			
		31.03	30.06	30.09	31.12
1	Залишок згідно зі звітністю перед Фондом				
2	Залишок у журналі-ордері				
3	Залишок у Головній книзі				
4	Залишок у фінансовій звітності				
5	Залишок згідно з актом звірки з Фондом				

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ ЗМІСТУ ТА СТРОКІВ ЗДАЧІ КВАРТАЛЬНОЇ ЗВІТНОСТІ ДО СОЦІАЛЬНИХ ФОНДІВ

№ з/п	Найменування звіту	Пояснення	Строк подання звіту	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення (гр. 6 – гр. 5)
1	2	3	4	5	6	7
1	<b>Звіт щодо сплати заборгованості зі сплати страхових засобів до ФСС від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України</b> (додаток до постанови правління ФСС від нещасних випадків на виробництві від 30.11.2010 № 31)	3 Подається у випадках, коли: – станом на 31.12.2010 підприємство не виплатило зарплату за грудень (строк виплати за колективним договором ще не настав) або є заборгованість із заробітної плати за минулі місяці року; – був рух за субрахунком 654	4 Щоквартально, до повного погашення заборгованості перед Фондом: – до 20 квітня; – до 20 липня; – до 20 жовтня; – до 25 січня			
2	<b>Звіт про путівки на санаторно-курортне лікування і путівки до дитячих оздоровчих установ за формою Ф14</b> (додаток до Ф4-ФСС з ТВП), затв. наказом ФСС з ТВП від 28.02.2005 № 180с	3 Подається, якщо у звітному періоді підприємство видає до працівникам путівки із частковою оплатою за рахунок коштів фонду				

## Закінчення робочого документа 5.7

№ з/п	Найменування звіту	Пояснення	Строк подання звіту	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення (гр. 6 – гр. 5)
1	2	3	4	5	6	7
3	<b>Звіт за формою Ф4-ФСС з ТВП</b>	Подається, якщо у звітному періоді працівникам були нараховані лікарняні за рахунок Фонду або видана Ао-помога на поховання	Щоквартально, нарастаючим підсумком: – до 20 квітня; – до 20 липня; – до 20 жовтня; – до 25 січня			

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Робочий документ 5.8

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

### ТЕСТ ВІДПОВІДНОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МАКСИМАЛЬНИХ ВЕЛИЧИН СПРАВЛЯННЯ ЄСВ ТА МІНІМАЛЬНОГО РОЗМІРУ ЄСВ У РЕГІСТРАХ ОБЛІКУ

№ з/п	Показник	Період		
		Січень – березень 2012 р.	Квітень – червень 2012 р.	Липень 2012 р.
1	<b>Прожитковий мінімум, грн</b>	1 073	1 094	1 102
2	<b>Розмір мінімального ЄСВ, грн</b> (мінімальна зарплата * ставку ЄСВ)	372,33 (1073 · 34,7 %)	379,62 (1094 · 34,7 %)	382,39 (1102 · 34,7 %)
3	<b>Максимальна величина, за якою справляється ЄСВ, грн</b> (17 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб)	18 241	18 598	18 734

\* Мінімальна заробітна плата дорівнює прожитковому мінімуму.

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

## Робочий документ 5.9

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ТЕСТ ВІДПОВІДНОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ  
СТАВОК НАРАХУВАНЬ ТА УТРИМАНЬ ЄСВ**

№ з/п	Показник	Ставка, %	
		нарахувань	утримань
1	ЄСВ на фонд оплати праці працівникам	36,76–49,7	3,6
2	ЄСВ працівникам бюджетних установ	36,3	3,6
3	Єдиний внесок на зарплату інвалідів	8,41	3,6
4	ЄСВ на винагороди за ЦПД про виконання робіт, надання послуг	34,7	2,6
5	ЄСВ на грошове забезпечення:		
	а) для військовослужбовців, крім тих, які проходять строкову службу;	34,7	2,6
	б) для осіб, які проходять строкову службу	33,2	Не утримується
6	ЄСВ на суму оплати перших п'яти днів непрацездатності та допомоги з тимчасової непрацездатності:		
	а) працівникам;	33,2	2,0
	б) працівникам-інвалідам	8,41	2,0

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Робочий документ 5.10

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПЕРЕЛІК ПОМИЛОК І ПОРУШЕНЬ, ВИЯВЛЕНИХ ПРИ АУДИТІ ЄСВ, ЯКІ ПРИЗВЕДУТЬ  
ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ПЕРСОНАЛУ ТА ВПЛИНУТЬ  
НА ДОСТОВІРНІСТЬ ЗВІТНОСТІ**

№ з/п	Характер порушення	Відповідальність за порушення законодавства про ЄСВ	
		Фінансові (штрафні) санкції	Адміністративна відповідальність
1	Ухилення платником ЄСВ, на яких не поширюється дія Закону України "Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб-підприємців", від узяття на облік або несвоєчасне подання заяви про взяття на облік в територіальних органах ПФ	Штраф у розмірі 170 грн	У разі повторного вчинення протягом року одного і того самого правопорушення
2	Несплата (неперерахування) або несвоєчасна сплата (несвоєчасне перерахування) ЄСВ	Штраф у розмірі 10 % своєчасно не сплачених сум. Одноразово на суму недоїмки нараховується пеня з розрахунку 0,1 % суми неоплати за кожний день прострочення платежу	Залежно від розміру несплати (несвоєчасної сплати): – на суму, що не перевищує 5100 грн – штраф від 425 до 850 грн; – на суму понад 5100 грн – штраф від 825 до 1700 грн



## Продовження робочого документа 5.10

№ з/п	Характер порушення	Відповідальність за порушення законодавства про ЄСВ	
		Фінансові (штрафні) санкції	Адміністративна відповідальність
			У разі повторного вчинення протягом року одного і того самого правопорушення
			У разі вчинення правопорушення вперше
3	Донарахування територіальним органом ПФ або платником своєчасно не нарахованого ЄСВ	Штраф у розмірі 5 % зазначеної суми за кожний повний або неповний базовий звітний період, за який донараховано таку суму, але не більше як 50 % суми донарахованого ЄСВ	Штраф від 340 до 510 грн. Штраф у розмірі 5 % зазначеної суми за кожний повний або неповний базовий звітний період, за який донараховано таку суму, але не більше як 50 % суми донарахованого ЄСВ
4	Неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності, передбаченої Законом № 2464, до територіальних органів ПФ	Штраф у розмірі 170 грн	Штраф у розмірі 170 грн
5	Неналежне ведення бухгалтерської документації, на підставі якої нараховується ЄСВ	Штраф у розмірі від 136 до 255 грн	—
6	Несплата, неповна сплата, або несвоєчасна сплата суми ЄСВ одночасно з видачею сум виплат, на які нараховується ЄСВ (авансових платежів)	Штраф у розмірі 10 % трьох несплачених або несвоєчасно сплачених сум	Штраф від 1700 до 5100 грн Штраф від 1700 до 5100 грн Залежно від розміру несплачених сум (несвоєчасної сплати): – на суму, що не перевищує 5100 грн – штраф від 425 до 850 грн; – на суму понад 5100 грн – штраф від 825 до 1700 грн

Закінчення робочого документа 5.10

Відповідальність за порушення законодавства про ЄСВ		Фінансові (штрафні) санкції	Адміністративна відповідальність	
№ з/п	Характер порушення			У разі вчинення порушення вперше
7	Подання недостовірних відомостей, що використовуються в Державному реєстрі загальнообов'язкового державного соціального страхування, інших відомостей, передбачених Законом № 2464 та Законом № 1058		Штраф від 340 до 510 грн	Штраф від 510 до 680 грн
8	Вчинення дій, що перешкоджають уповноваженим особам органів ПФУ у здійсненні перевірок, пов'язаних із нарахуванням, обчисленням та сплатою страхових внесків, а також у проведенні перевірок щодо використання страхових коштів		Штраф від 136 до 255 грн	Штраф від 170 до 340 грн

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

### 5.3. СПЕЦИФІЧНІ НАПРЯМИ ТА ПРОЦЕДУРИ АУДИТУ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ

Аудит розрахунків єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду на підприємствах, в установах та організаціях здійснюється шляхом перевірки бухгалтерських документів з нарахування заробітної плати та інших виплат, з нарахування збору, платіжних доручень про перерахування сум внеску на рахунок Пенсійного фонду, документів, пов'язаних зі сплатою збору за чинними ставками, іншими розрахунковими документами. Перевірці підлягають документи за весь період з моменту проведення попередньої перевірки.

Аудит розрахунків за єдиним соціальним внеском належить проводити за етапами:

- 1) аудит колективно-договірного регулювання заробітної плати;
- 2) аудит організації обліку розрахунків з оплати праці та нарахувань на соціальне страхування;
- 3) аудит обліку особового складу;
- 4) аудит обліку використання робочого часу та виконаної роботи (виробітку);
- 5) аудит нарахування заробітної плати та інших виплат;
- 6) аудит утримань ЄСВ із заробітної плати;
- 7) аудит здійснення утримань із заробітної плати;
- 8) аудит нарахувань за єдиним соціальним внеском.

На *першому етапі* перевіряють наявність внутрішнього положення про оплату праці, колективного договору, трудових договорів (контрактів), вивчають порядок укладення та відповідність їх змісту і положень чинним нормативним документам з питань трудового законодавства.

На *другому етапі* встановлюють, як організовано облік розрахунків з оплати праці та відрахувань на соціальне страхування. Вивчають склад і кваліфікацію працівників бухгалтерії, які займаються цією обліковою роботою, забезпеченість відповідними документами, наявність і кваліфікацію головного фахівця, який здійснює контроль за кадровою роботою, наявність та доцільні межі комп'ютеризації певної ділянки облікової роботи. Перевіряють наявність наказу про облікову політику на підприємстві та зміст його статей, які стосуються оплати праці.

На *третьому етапі* з'ясовують порядок ведення документообігу з обліку кадрів на підприємстві та дотримання законодавчих норм, гарантій та чинного порядку з приймання, звільнення та переведення на іншу роботу працівників підприємства. Як аудиторські докази на цьому етапі використовують організаційні документи з кадрового діловодства та трудових відносин на підприємстві (структура й штатна чисельність, штатний розпис, правила внутрішнього положення й положення про кадрову службу) та розпорядчі накази з особового складу:

- “Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу”;
- “Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу”;
- “Наказ (розпорядження) про надання відпустки”;
- “Наказ (розпорядження) про припинення договору (контракту)”;
- Форми обліку первинного особового складу.

*Четвертий етап* охоплює перевірку дотримання чинного порядку ведення первинних документів з обліку робочого часу:

- “Табель обліку використання робочого часу та розрахунків за робітної плати”;
- “Табель обліку використання робочого часу (працівників з твердим місячним окладом)”;
- “Список осіб, які працюють у понадурочний час”;
- “Листок обліку простою”.

Також вивчають дотримання законодавчих норм тривалості робочого часу.

Облік виконаної роботи на кожному підприємстві має специфіку. Тому перевіряють документи, які найчастіше для цього використовують: наряди, маршрутні листи, акти приймання виконаних робіт, відповідні накази. У будь-якому разі аудитор повинен оцінити, чи надають ці документи інформацію, необхідну для розрахунку сум оплати праці.

Найбільш трудомістким є *п'ятий етап*, на якому перевіряють нарахування оплати праці та інших виплат працівникам, зокрема:

- дотримання законодавчих норм і гарантій при нарахуванні оплати праці, її соціальні гарантії;
- дотримання норм платіжної дисципліни при виплаті заробітної плати;
- правильність розрахунку основної та додаткової заробітної плати, інших виплат, середньої заробітної плати для нарахування відпускних і виплат в інших, передбачених законом, випадках;

- правильність відображення сум нарахованої, виплаченої зарплати та заборгованості за нею в обліку й звітності.

На цьому етапі аудиторськими доказами є дані форм первинного та аналітичного обліку, а саме:

- “Розрахунково-платіжна відомість”;
- “Розрахункова відомість”;
- “Розрахунок заробітної плати”;
- “Платіжна відомість”;
- “Особовий рахунок”;
- “Накопичувальна відомість, картка виробітку та заробітної плати”;
- “Накопичувальна картка обліку заробітної плати”, а також такі регістри синтетичного обліку:
- Облікові реєстри за рахунками 30 “Каса” та 31 “Рахунки в банках”;
- реєстри аналітичного обліку, в яких наведено інформацію про витрати виробництва, у тому числі витрати на оплату праці та відрахування на соціальне страхування;
- реєстр аналітичного обліку за рахунком 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” (якщо підприємство створює резерв для забезпечення відпусток);
- реєстр депонованої заробітної плати.

Аудитор повинен з’ясувати, які саме виплати працівникам підприємства належать до фактичних витрат на оплату праці. Насамперед це основна заробітна плата, тобто винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов’язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) й/або відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців. Наступною складовою фактичних витрат на оплату праці є додаткова заробітна плата, тобто винагорода за працю понад установлені норми, трудові успіхи, винахідливість і особливі умови праці. Вона охоплює доплати, надбавки, гарантії і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов’язані з виконанням виробничих завдань і функцій, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

*Шостий етап* передбачає безпосередньо перевірку повноти здійснення утримань із заробітної плати, правильність розрахунку сум, які утримуються із доходів працівників та додержання законо-

давчих обмежень щодо розміру утримань із заробітної плати. На цьому етапі аудитор встановлює своєчасність та повноту перерахування сум утримань до пенсійного фонду, а також чи перераховано на відповідний рахунок відповідно до класу професійного ризику виробництва. Також аудитор встановлює правильність відображення сум утримань у бухгалтерському обліку та звітності.

Так, для працівників, які працюють на підприємствах або у фізичної особи, що забезпечують себе роботою самостійно на умовах трудового договору, встановлюється ставка єдиного соціального внеску 3,6 %. Слід звернути увагу, що для цивільно-правових договорів передбачена єдина ставка соціального внеску 2,6 %.

На *сьомому етапі*, здійснивши перевірку інших утримань із заробітної плати працівників, аудитор повинен встановити:

- визначення виплат, на які може бути звернено відповідне стягнення;
- наявність документального підтвердження здійснення утримань (наказів, виконавчих листів).

На *восьмому етапі*, перевіряючи здійснення нарахування відрачувань на державне пенсійне та соціальне страхування, аудитор повинен виконати такі процедури:

- перевірити правильність визначення кола осіб, які підлягають страхуванню об'єкта оподаткування, та відповідних ставок. Для роботодавців ставки встановлюються згідно з класами професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску, з урахуванням видів їх економічної діяльності; наведено 67 класів професійного ризику виробництва та відповідна ставка становить від 36,76 % для першого класу до 49,7 % для 67-го класу професійного ризику виробництва. Варто наголосити, що для цивільно-правових договорів передбачена єдина ставка соціального внеску 34,7 %;
- визначити правильність нарахування суми збору, яка підлягає сплаті, врахувавши, що сума оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (за рахунок коштів роботодавця) і сума допомоги з тимчасової непрацездатності, що виплачується за рахунок коштів ФСС з ТВП, оподатковується за ставкою 33,2 % (п. 6 ст. 8) при нарахуванні, а для працівників – інвалідів 8,41 % (п. 3.11 Інструкції № 21-5), тоді як утримання здійснюється в розмірі 2 % для всіх категорій (п. 12 ст. 8);

- встановити своєчасність та повноту перерахування сум відрахувань до пенсійного фонду, а також чи перераховано на відповідний рахунок відповідно до класу професійного ризику виробництва;
- перевірити правильність відображення сум нарахованих відрахувань в обліку та звітності, їх узгодженості між собою.

Аудитор з'ясує та бере до уваги, які з виплат із каси підприємства пов'язані з виплатою основної та додаткової заробітної плати.

Наступним кроком є ідентифікація сум, виплачених працівникам, із сумами, наведеними у відомостях нарахування заробітної плати. Якщо розбіжності не встановлено, відрахування на пенсійне страхування у відомостях нарахування заробітної плати зроблено правильно, відображений у відомостях збір у день виплати зарплати сплачено повністю, то аудитор має право скласти позитивне судження щодо результатів перевірки.

Визначаючи розмір фактичних витрат на оплату праці, аудитор повинен бути уважним, адже до них належать не лише суми заробітної плати, наведені у відомостях нарахування заробітної плати. У повсякденній діяльності проводяться операції, внаслідок яких особи, що перебувають у трудових відносинах із суб'єктами підприємництва, набувають додаткових матеріальних благ. Суми, отримані у такий спосіб, теж належать до фактичних виплат на оплату праці і включаються до бази обчислення пенсійного збору.

Трапляються випадки безоплатної передачі працівникам матеріалів, товарів, МШП, основних засобів, надання послуг, не пов'язаних із виплатою заробітної плати у натуральній формі. Бувають випадки видачі проїзних квитків на користування громадським транспортом, списання сум зворотної фінансової допомоги, наданої працівникам.

*Аудитор повинен переконатися, чи до складу фактичних витрат на оплату праці не потрапили виплати, не пов'язані з оплатою праці.* Відповідно, не нараховується збір на такі види виплат, що найчастіше трапляються у практиці аудиторських перевірок, як:

- допомога з державного соціального страхування і державного соціального забезпечення;
- суми одержуваних аліментів;
- компенсаційні виплати в грошовій і натуральній формах у межах норм, передбачених чинним законодавством, за винятком компенсації за невикористану відпустку при звільненні;

- суми, одержані внаслідок відчуження майна, що належить громадянам на правах власності, за нотаріальне посвідчення або за операції з відчуження якого сплачується державне мито чи плата за вчинення нотаріальних дій, крім доходів, одержаних від реалізації продукції та іншого майна в результаті здійснення ними підприємницької діяльності;
- доходи громадян від продажу вирощеної в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній і садовій ділянках продукції рослинництва і бджільництва, худоби, кролів, нутрій, птиці як у живому вигляді, так і продукції забою в сирому вигляді, а також у вигляді первинної переробки;
- суми доходів, що спрямовуються у джерела їх одержання на придбання акцій, та суми, інвестовані на реконструкцію і розширення виробництва суб'єктів підприємницької діяльності;
- вартість путівок на лікування, відпочинок та до дитячих оздоровчих таборів, крім туристських і міжнародних;
- суми плати за утримання та навчання дітей у дошкільних виховних закладах, закладах загальної середньої, професійно-технічної освіти, а також у державних вищих навчальних закладах освіти, розташованих на території України, за рахунок фізичних або юридичних осіб;
- суми дивідендів, оподатковані під час їх виплати.

У разі отримання від підприємства доходів у натуральній формі, тобто продукції їх власного виробництва, розмір доходу працівника нараховується за середньою відпускною ціною продукції стороннім споживачам у поточному місяці, коли здійснено нарахування доходу. Якщо в поточному місяці така продукція не була реалізована, то її вартість обчислюється за середньою відпускною ціною місяця попередньої реалізації, але не нижче від собівартості. Вартість натуральної продукції інших виробників при визначенні доходу для нарахування збору обчислюється за ціною її придбання.

Якщо працівник отримав заробітну плату (дохід, винагороду) в іноземній валюті, то вона перераховується у гривні за офіційним курсом валют, який діяв на дату отримання доходу.

Аудитор має перевірити дотримання платником встановленого порядку, який полягає в тому, що єдиний соціальний внесок сплачується одночасно з отриманням коштів у банківських установах на оплату праці. *У випадку недостатності у платника коштів на*



*оплату праці та соціального внеску у повному обсязі видача коштів на оплату праці й збору здійснюється у пропорційних розмірах.*

Не можна недооцінювати жодного із вказаних етапів аудиторської перевірки. Адже кожна помилка або порушення, що спричиняють неправильне визначення суми заробітної плати, автоматично призводять до помилок при здійсненні відрахувань на соціальне страхування. Крім того, наявність налагодженого аналітичного обліку за видами оплати праці зменшує ймовірність виникнення помилки при визначенні об'єктів оподаткування визначеними податками та зборами.

У процесі перевірки аудитору слід уточнити правильність виведення оборотів і сальдо за кожним видом платежів на кінець звітного періоду. Для цього дані аналітичного обліку за кожним видом платежів зіставляють із записами в реєстрі аналітичного обліку і Головної книзі за рахунком 65 “Розрахунки за страхуванням” за відповідними субрахунками.

Своєчасність і повноту розрахунків з Пенсійним фондом можна встановити перевіркою виписок банку та доданих до них первинних платіжних документів. При розбіжності в записах і виявленні неправильних розрахунків належить встановити їх характер та вжити заходів, спрямованих на їх усунення.

Особливо слід виокремити випадки стягнення коштів до Пенсійного фонду, пов'язані з необґрунтованим включенням у собівартість витрат або перевитратами матеріальних ресурсів понад потреби, визначені проектно-кошторисною документацією, або з використанням ресурсів не за призначенням.

Відповідно до ст. 6 Закону України “Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування” від 26.06.1997 № 400/97-ВР зі змінами та доповненнями від 28.01.2011, платниками збору до державного пенсійного страхування крім сплати єдиного соціального внеску є:

- суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють торгівлю ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння;
- юридичні та фізичні особи при відчуженні легкових автомобілів, крім легкових автомобілів, якими забезпечуються інваліди, та тих автомобілів, які переходять у власність спадкоємцям за законом;
- підприємства, установи й організації незалежно від форм власності та фізичні особи, які придбавають нерухоме майно, за ви-

нятком державних підприємств, установ і організацій, що придбавають нерухоме майно за рахунок бюджетних коштів, установ та організацій іноземних держав, що користуються імунітетами і привілеями згідно з законами й міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також громадян, які купують житло і перебувають у черзі на одержання житла або придбавають житло вперше;

– підприємства, установи та організації, фізичні особи, які користуються послугами стільникового рухомого зв'язку, а також оператори цього зв'язку, які надають свої послуги безоплатно. При цьому збір на обов'язкове державне пенсійне страхування не сплачується, якщо послугами стільникового зв'язку користуються річкові, морські, повітряні, космічні транспортні засоби, засоби наземного технологічного транспорту (у тому числі таксі), що мають стаціонарно вбудоване обладнання радіозв'язку, радіонавігації та радіоастрономії, яке не може бути відокремлено від таких засобів без втрати його технологічних або експлуатаційних якостей чи характеристик.

Суб'єкти господарювання, які здійснюють роздрібну торгівлю ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінних виробів, сплачують збір на обов'язкове державне пенсійне страхування у розмірі 5 % від їх вартості. Платники збору ведуть бухгалтерський облік сум збору. Сума збору включається до ціни ювелірних виробів і сплачується з виручки.

Документом, що підтверджує продаж ювелірного виробу, є касовий чек, в якому зазначається сума збору на пенсійне страхування.

При аудиторській перевірці підприємств – продавців ювелірних виробів аудитор визначає базу обчислення пенсійного збору за даними журналу обліку роботи реєстратора розрахункових операцій.

У випадку комісійної торгівлі ювелірними виробами, під час яких також справляється збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, через РРО реєструється продаж товару за ціною, що складається з двох частин: вартості товару, яка містить збір, але не оподатковується ПДВ, і комісійної винагороди, яка підлягає оподаткуванню ПДВ.

При цьому програмування вартості товару та реєстрація продажу здійснюється за ставкою збору, що дорівнює 5 %, а сума комісійної винагороди вводиться вручну через РРО. Накопичена за день за-

гальна сума збору визначається із щоденного обнульовуваного звіту РРО як підсумок загальної суми за ставкою 5 %.

На завершальному етапі перевірки обчислення та сплати пенсійного збору порівнюється отримана величина з сумами, нарахованими та сплаченими суб'єктом підприємництва до Пенсійного фонду.

У випадку, якщо фізична або юридична особа здійснює купівлю/продаж автомобілів, то нараховується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування у розмірі 3 % у випадку відчуження, відповідно до договорів купівлі-продажу, довідок-рахунків торговельних організацій, договорів міні, довідок органів митної служби, актів експертної оцінки вартості автомобіля, інших документів, що підтверджують їх вартість.

Якщо об'єктом нарахування є вартість легкового автомобіля, то цей пенсійний збір сплачується платником збору через банківську установу на рахунок місцевого органу Пенсійного фонду за місцем реєстрації легкового автомобіля.

Під час проведення аудиторської перевірки перевіряється повнота нарахування і сплата пенсійного збору. Слід звернути увагу на факт придбання легкового автомобіля та достовірність визначення його вартості у випадку проведення експертної оцінки.

Якщо суб'єкти підприємництва здійснюють виготовлення та імпорт тютюнових виробів, то вони зобов'язані сплачувати збір на державне пенсійне страхування у розмірі 5 % від вартості об'єкта оподаткування з урахуванням сум акцизного податку, що підлягає реалізації, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безкоштовній передачі або передачі з частковою оплатою (зокрема і своїм працівникам).

Вартість вироблених тютюнових виробів, виготовлених на території України, визначається цінами, встановленими з урахуванням акцизного податку, збору на державне пенсійне страхування.

Вартість імпортованих тютюнових виробів визначається за їх митною вартістю з урахуванням сум акцизного податку, перерахованих у національну валюту за курсом Національного банку України, чинного на день подання митної декларації. Платники збору, що імпортують продукцію, сплачують збір під час митного оформлення.

На завершальному етапі перевірки обчислення та сплати пенсійного збору з виробництва та імпорту тютюнових виробів аудитор порівнює отриману розрахункову величину збору із сумами, сплаченими суб'єктом підприємництва до Пенсійного фонду.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку сплати збору на обов’язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій” від 03.11.1998 № 1740, зі змінами та доповненнями від 05.05.2011, юридичні особи одночасно з переказуванням коштів на купівлю іноземної валюти подають до банку платіжне доручення на суму збору, яку необхідно сплатити з купівлі іноземної валюти.

Це платіжне доручення проводиться у той самий день, що й операція купівлі валюти. Після здійснення банківською установою операції купівлі іноземної валюти переказують збір на суму, пропорційну витратам на купівлю валюти, на рахунки органів Пенсійного фонду.

Об’єкт нарахування збору на обов’язкове державне пенсійне страхування для підприємств, що надають послуги стільникового мобільного зв’язку – вартість послуг стільникового мобільного зв’язку у розмірі 6 % їхньої вартості, оплаченої споживачами цих послуг оператору, що їх надає, включаючи вартість вхідних і вихідних телефонних дзвінків, абонентську плату, плату (надбавку) за роумінг, суму страхового задатку, авансу, інших спеціальних послуг, що надає оператор. У випадку продажу прав на тимчасове користування послугами стільникового мобільного зв’язку у вигляді магнітних карток, мікрочипів або мікросхем об’єктом оподаткування є вартість їх продажу. Якщо оператор стільникового зв’язку надає свої послуги безкоштовно, то об’єктом оподаткування є вартість таких послуг, що визначається за звичайними тарифами.

Під час перевірки повноти нарахування збору на обов’язкове пенсійне страхування підприємств, що надають послуги стільникового мобільного зв’язку, аудиторі передусім слід визначити обсяг наданих послуг. Залежно від масштабу аудиторської перевірки необхідно звірити, чи відповідають дані оперативного або синтетичного обліку даним первинних документів щодо обчислення обсягу реалізації послуг стільникового мобільного зв’язку. Окремо потрібно встановити обсяг безоплатно наданих оператором послуг у кількісних показниках і визначити об’єкт нарахування збору через застосування звичайних тарифів у грошовому виразі.

На завершальному етапі аудитор визначає 6 % від суми наданих послуг (серед них і безкоштовні) та порівнює їх з даними звітності, поданої до Пенсійного фонду, а також із даними платіжних доручень, що засвідчують факт сплати збору.

При проведенні аудиту розрахунків за страхуванням по єдиному соціальному внеску також встановлюється правильність складання та своєчасності подання звіту до фондів, правильність відображення в обліку штрафів та пені за неправильне визначення та/чи несвоечасне перерахування страхових внесків. З метою контролю достовірності складання звіту зі страхових внесків перевіряється відповідність сум, зазначених у звіті, даним реєстрів бухгалтерського обліку, наявність підписів керівника підприємства та головного бухгалтера на відповідних звітних формах.

При нарахуванні єдиного внеску на державне соціальне страхування найчастіше трапляються такі помилки:

- 1) неправильне визначення об'єкта, з якого нараховується та утримується внесок, наприклад, невключення до його складу наданих підприємством працівникам сум трудових і соціальних пільг, які є складовими фонду оплати праці, як інші заохочувальні та компенсаційні виплати;
- 2) неправильне застосування механізму визначення максимальної величини доходу, з якого стягуються збори до соціальних фондів;
- 3) нездійснення нарахування та сплати збору на державне страхування в тому випадку, якщо на підприємстві задіяні наймані працівники, але воно не здійснює виплат на оплату їхньої праці. Об'єкт оподаткування в такому разі має бути розрахований множенням розміру мінімальної заробітної плати на кількість таких найманих працівників;
- 4) сума перерахованих коштів на невідповідний рахунок.

У разі виплати заробітної плати в натуральній формі або продажу продукції (робіт, послуг) у рахунок заробітної плати спостерігається таке порушення, як несвоечасне перерахування відрахувань на соціальне страхування. У таких ситуаціях вказані збори мають бути перераховані не пізніше наступного дня після здійснення виплат, а підприємства часто перераховують їх пізніше або взагалі не перераховують за відсутності грошових коштів.

При нарахуванні оплати праці та відрахувань за єдиним соціальним внеском також трапляється неналежне ведення бухгалтерського обліку, наприклад, неправильна кореспонденція рахунків, нерідко – розбіжності між даними аналітичного, синтетичного обліку та звітності, насамперед щодо заборгованості з оплати праці, перед бюджетом та державними цільовими фондами.

Робота аудитора над визначенням фонду оплати праці є найбільш складною та трудомісткою. Із визначеного фонду оплати праці необхідно вилучити суми заробітної плати окремих працівників, які перевищують максимальну величину витрат, з яких стягуються внески на державне соціальне страхування. Також аудитор повинен встановити об'єктивність інформації, відображеної у фінансовій звітності, бухгалтерському обліку та первинних документах щодо повноти, об'єктивності, достовірності та законності з питань дотримання трудового законодавства, розрахунків з оплати праці та розрахунків з органами соціального страхування, та довести встановлену істину через аудиторський звіт до користувачів.

Як наслідок, при проведенні аудиту розрахунків зі страхування за єдиним соціальним внеском встановлюється правильність складання та своєчасності подання звітів до фонду, правильність відображення в обліку штрафів та пені за неправильне визначення чи несвоєчасне перерахування страхових внесків. З метою з'ясування достовірності складання звіту зі страхових внесків перевіряється відповідність сум, зазначених у звіті, даним реєстрів бухгалтерського обліку, наявність підписів керівника підприємства та головного бухгалтера на відповідних звітних формах.

Текст розділу 5 та форми документів, що додаються, запропоновані розробниками із використанням положень нормативно-правових актів та фахових літературних джерел, перелік яких наведено нижче.

### *Питання для самоконтролю*

1. Що являє собою єдиний соціальний внесок (ЄСВ) як об'єкт аудиту?
2. Яка мета аудиту ЄСВ? Назвіть основні завдання аудиту ЄСВ.
3. Які законодавчі акти та нормативні документи України застосовуються під час аудиту ЄСВ?
4. Охарактеризуйте програму аудиту ЄСВ.
5. Які складові має програма аудиторської перевірки ЄСВ?
6. Назвіть основні етапи організації аудиту ЄСВ.
7. Що є інформаційним забезпеченням аудиту ЄСВ?
8. Розкрийте суть процедур аудиту ЄСВ.
9. Які методики застосовують для аудиторської перевірки ЄСВ?
10. Які прийоми та способи документального контролю використовують при перевірці ЄСВ?

11. Охарактеризуйте стадії проведення аудиту ЄСВ.
12. Розкрийте порядок складання робочих документів при аудиті ЄСВ.
13. Чим зумовлена необхідність проведення інвентаризації розрахунків з ЄСВ у процесі аудиту?
14. З чим пов'язана необхідність аналізу фінансової звітності при перевірці ЄСВ?
15. Які аналітичні процедури застосовують під час аудиту ЄСВ?
16. Яке значення мають аудиторські докази при перевірці ЄСВ?
17. Охарактеризуйте процедури отримання аудиторських доказів під час аудиту ЄСВ.
18. Наведіть перелік платників єдиного соціального внеску.
19. Дайте характеристику бази оподаткування ЄСВ.
20. Вкажіть основні ставки ЄСВ.
21. Назвіть помилки і порушення, що виявляються під час аудиту ЄСВ.

### **Рекомендовані та використані джерела до розділу 5**

1. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [зі змінами та доповненнями].
2. Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій : постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.1998 № 1740 (зі змінами та доповненнями від 05.05.2011) // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 80.
3. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI (зі змінами та доповненнями від 07.05.2011) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2.
4. Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування : закон України від 26.06.1997 № 400/97-ВР (зі змінами та доповненнями від 28.01.2011) // Офіційний вісник України. – 2011. – № 7.
5. Положення (станданти) бухгалтерського обліку 1–34 // Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база : навч. посіб. – Л. : Магнолія плюс, 2009. – 264 с.
6. Аудит: методика документування : підручник / за заг. ред. І. І. Пилипенка. – К. : ІВЦ Держкомстату України. – 2003. – 457 с.
7. *Загородній А. Г.* Аудит: теорія і практика : підручник / А. Г. Загородній, М. В. Корягін, А. В. Єлісєєв, Л. М. Полякова. – Л. : Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2004. – 456 с.
8. *Іванов Н. А.* Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Н. А. Іванов, О. В. Ролінський. – К. : ЦУЛ, 2008. – 216 с.
9. *Пшенична А. Ж.* Аудит : навч. посіб. / А. Ж. Пшенична. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.
10. *Труш В. Є.* Організація і методика аудиту підприємницької діяльності : навч.-метод. посіб. / В. Є. Труш, Т. А. Калінська, Т. А. Алексєєва, І. О. Дмитрієнко ; за ред. В. Є. Труша. – Херсон : Олді-Плюс, 2002. – 128 с.

## **МЕТОДИКА АУДИТУ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ**

### **6.1. ЗАГАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ПРОЦЕДУР АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ**

Акцизний податок є загальнодержавним непрямим податком, встановленим на споживання лише окремих видів товарів (продукції). Цей податок додається до ціни вироблених в Україні або імпортованих в Україну товарів (продукції), які називають підакцизними (статті 9, 14 Податкового кодексу України).

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту акцизного податку, є:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV в редакції Закону України від 18.08.2012 № 5063-VI.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI в редакції Закону України від 15.08.2012 № 5043-VI.
3. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 № 3125-XI в редакції Закону України від 14.09.2006 № 140-V.
4. Закон України “Про електронні документи та електронний документообіг” від 22.05.2003 № 851-IV.
5. Порядок випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання або ввезення на митну територію України легких та важких дистилятів для використання як сировини для виробництва етилену, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1215.
6. ДК 009:2005 “Класифікація видів економічної діяльності”, затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 26.12.2005 № 375.
7. Заявка-розрахунок на придбання марок акцизного податку для маркування алкогольних напоїв, затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 № 1021.



8. Інструкція з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку, затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 10.04.2008 № 233.
9. Методичні рекомендації щодо централізованого приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в ОДПС України, затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 31.12.2008 № 827.
10. Порядок взаємодії органів державної податкової служби, місцевих фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, затверджений спільним наказом Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 21.12.2010 № 974/1597/499.
11. Порядок заповнення та подання Декларації акцизного податку, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 № 1030.
12. Порядок складання та подання декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), затверджений наказом Державної митної служби та Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 № 1535/1027.
13. Порядок застосування норм пунктів 102.6 та 102.7 ст. 102 Податкового кодексу України, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 № 1044.
14. Лист Державної податкової адміністрації України "Про запровадження та подання Декларації акцизного податку" від 21.02.2011 № 4811/7/21-0117.

До підакцизних товарів належать (п. 1 ст. 215 ПКУ):

- спирт етиловий та інші спиртві дистилати, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли.

Враховуючи схильність українського законодавства до частих змін, перелік підакцизних товарів також може змінюватися, що потребує додаткової уваги суб'єктів аудиторської діяльності та додаткових витрат на створення та підтримку дискретних інформаційно-пошукових систем.

Наявність значної галузевої специфіки виробництва перелічених підакцизних товарів потребує також галузевої спеціалізації аудиторів.

Платниками акцизного податку є юридичні, фізичні особи та представництва нерезидентів, що не мають статусу юридичної особи, які виробляють, ввозять, реалізують, передають у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (статті 14, 212 ПКУ). Діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) підлягає ліцензуванню. Також підлягає ліцензуванню здійснення імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Операції з підакцизними товарами (продукцією) поділяються на три групи (ст. 213 ПКУ), а саме такі, що:

- підлягають оподаткуванню акцизним податком;
- не підлягають оподаткуванню акцизним податком;
- звільняються від оподаткування акцизним податком.

До операцій, які не підлягають оподаткуванню акцизним податком, належать операції з експорту вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та повернення в Україну раніше вивезених, у яких виявлено недоіки і які не підлягають подальшій реалізації (п. 2 ст. 213 ПКУ).

Особливості різноманітних об'єктів оподаткування, визначення бази оподаткування, порядку обчислення за різними ставками, сплати за різними способами, у тому числі з використанням податкових векселів та марок акцизного податку, потребують визначення мети аудиту, порядку складання плану (програми) його проведення, формування переліку необхідних аудиторських процедур для кожного конкретного аудиторського завдання. У межах цього посібника стає можливим запропонувати програму проведення аудиту, яка вміщуватиме лише основні аудиторські процедури для окремих видів підакцизних товарів (продукції), перелік яких для кожного окремого аудиторського завдання має бути уточненим та доповненим аудитором.

Мета аудиту акцизного податку, в загальному її розумінні, полягає у висловленні незалежної думки аудитора щодо достовірності в усіх суттєвих аспектах, інформації про акцизний податок в документах бухгалтерського обліку, фінансової і податкової звітності та відповідності її подання й розкриття законодавчим і нормативним вимогам, у тому числі внутрішнім нормативним документам (внутрішнім положенням) суб'єктів господарювання.

Мета аудиту акцизного податку, в конкретному її розумінні, полягає у висловленні незалежної думки аудитора щодо правильності,

повноти, своєчасності його нарахування, сплати та відображення в документах обліку і звітності.

Основні завдання аудиту акцизного податку полягають у перевірці:

- юридичного права суб'єкта господарювання виробляти, імпортувати та реалізовувати (продавати, передавати) підакцизні товари (у тому числі наявності ліцензій на ті види підакцизних товарів (продукції), які згідно з українським законодавством підлягають ліцензуванню);
- номенклатури підакцизних товарів (продукції), які виробляються в Україні або імпортуються в Україну суб'єктом господарювання, та відповідності їх кодування УКТ ЗЕД;
- правильності визначення бази оподаткування, застосування ставок акцизного податку відповідно до ст.215 ПКУ та обчислення податкового зобов'язання суб'єкта господарювання за звітний період;
- наявності та правильності визначення об'єктів та операцій, які не підлягають оподаткуванню акцизним податком;
- наявності та правильності визначення об'єктів та операцій, які звільняються від оподаткування акцизним податком;
- правильності відображення податкового зобов'язання з акцизного податку в реєстрах обліку за відповідний звітний період;
- правильності відображення і розкриття інформації з акцизного податку у відповідних деклараціях, розрахунках до них та документах фінансової звітності за відповідний звітний період;
- правильності, своєчасності та повноти розрахунків з бюджетом за акцизним податком за відповідний звітний період.

У процесі підготовки та проведення аудиту акцизного податку необхідно вирішити такі аудиторські завдання:

- визначити перелік основних питань аудиторського дослідження та обсяг людських та інших ресурсів, необхідних для проведення аудиту акцизного податку. Вирішення названих питань відповідно до МСА 300 "Планування аудиту фінансової звітності" здійснюється при встановленні загальної стратегії аудиту і є складовою останньої;
- підготувати план (програму) проведення аудиту з переліком необхідних для виконання завдання аудиторських процедур;
- інформувати управлінський персонал суб'єкта господарювання у процесі виконання завдання та за його результатами;

- підготувати інформацію для клієнта (лист до тих, кого наділено найвищими повноваженнями та до керівництва), з детальним висвітленням результатів роботи, виявленими невідповідностями, помилками і перекрученнями та рекомендаціями щодо їх усунення та передати його клієнту (замовнику аудиту);
- підготувати аудиторський звіт та передати його клієнту (замовнику аудиту).

Виконання останніх двох завдань може передбачати підготовку локальних (у разі проведення загального аудиту фінансової або податкової звітності) та загальних (у разі проведення аудиту за спеціальним аудиторським завданням, а саме лише аудиту акцизного податку) документів.

У процесі виконання аудиторського завдання, як відомо, аудитор повинен зібрати аудиторські докази, систематизувати та оформити їх у складі аудиторської документації (робочих документів аудитора).

При проведенні аудиту акцизного податку в процесі збору аудиторських доказів, їх аналізу, узагальнення отриманої інформації та підготовки аудиторського звіту використовують такі основні методи та методичні прийоми:

- оцінка надійності системи внутрішньогосподарського контролю та системи бухгалтерського обліку розрахунків з акцизного податку, яка реалізується аудитором за допомогою методичного прийому тестування;
- опитування управлінського та іншого персоналу суб'єкта господарювання, що перевіряється, яке може бути усним або з письмовим оформленням відповідних анкет та опитувальних листів;
- запит та підтвердження, які використовуються для отримання аудитором інформації щодо операцій з підакцизними товарами (продукцією), розрахунків з акцизного податку від третіх осіб (постачальників, покупців, банків, органів державного фінансового контролю тощо);
- інспектування, яке реалізується аудитором за допомогою методичних прийомів спостереження за порядком проведення інвентаризації виробничих запасів матеріалів, деталей, напівфабрикатів, готової підакцизної продукції (підакцизних товарів); документальної перевірки її результатів; документальної перевірки первинних документів, облікових записів (реєстрів бухгалтерського обліку), документів фінансової та податкової

- звітності стосовно операцій з підакцизними товарами (продукцією) та розрахункових операцій з акцизного податку;
- аналітичний огляд (аналітичні процедури), який дає змогу аудитореві перевірити правильність визначення платників податку, об'єктів оподаткування, бази оподаткування та застосованих ставок податку, проаналізувати зібрані аудиторські докази щодо їх достовірності, доречності та достатності (повноти). У процесі проведення аналітичного огляду широко використовується методичний прийом “підрахунок”;
  - узагальнення, яке використовується на завершальному етапі аудиту та дає змогу аудитореві систематизувати (згрупувати) зібрані аудиторські докази, оформити аудиторську документацію (робочі документи) та підготувати підсумкові документи аудитора (аудиторський звіт та інформацію для клієнта) з рекомендаціями щодо усунення невідповідностей, помилок і перекручень, виявлених у процесі перевірки та підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання.

Враховуючи необхідність додержання суб'єктами господарювання податкового законодавства у процесі проведення аудиту акцизного податку частіше за інші використовується методичний прийом суцільної перевірки. Методичний прийом вибіркового дослідження (статистичної та нестатистичної вибірки) при проведенні аудиту акцизного податку може використовуватися, на думку автора, лише за обов'язковою згодою управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що перевіряється, та наявності незначного (мінімального) ризику контролю, що в аудиторській практиці зустрічається нечасто.

## **6.2. ПРОГРАМА І ПРОЦЕДУРИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ЗА ОКРЕМИМИ ГРУПАМИ ТОВАРІВ (ПРОДУКЦІЇ), ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОПЕРАЦІЯМИ**

Різноманітність видів діяльності, видів підакцизних товарів (продукції), операцій з підакцизними товарами та особливості оподаткування акцизним податком зумовлює складання планів (програм) проведення аудиту, з урахуванням наведеного, для окремих груп товарів (продукції), видів діяльності та операцій. Орієнтовні програми проведення аудиту розрахунків з акцизного податку подано в табл. 6.1–6.4.

Таблиця 6.1  
**Програма аудиту акцизного податку з виробництва та імпорту спирту етилового, інших спиртових дистилятів, пива**

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
1	Операції, які підлягають оподаткуванню (визначення податкового зобов'язання)	<p>1.1. Перевірка документів суб'єкта господарювання стосовно права на виробництво та імпорт спирту етилового, інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива</p> <p>1.2. Перевірка номенклатури (за фізичними характеристиками та власними назвами виробника) спирту етилового, інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива щодо відповідності її опису та кодування згідно УКТ ЗЕА</p> <p>1.3. Перевірка правильності визначення та застосування одиниць виміру спирту етилового, інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива (для обчислення акцизного податку та для визначення оподаткованого обороту) і специфічних ставок акцизного податку з одиниць виміру згідно з п. 215.3.1 ПКУ та у перерахунку на одиницю виміру продукції виробника</p> <p>1.4. Спостереження за проведенням інвентаризації та перевірка правильності визначення фактичних втрат спирту етилового, інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива</p> <p>1.5. Перевірка правильності визначення нормативних та наявності наднормативних втрат спирту етилового, інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива</p>	<p>Установчі документи, ліцензії, контракти (договори) з іноземними виробниками спирту етилового, інших спиртових дистилятів, пива</p> <p>УКТ ЗЕА, внутрішні документи суб'єкта господарювання</p>
		<p>ПКУ, внутрішні документи суб'єкта та господарювання</p>	<p>ПКУ, внутрішні документи суб'єкта та господарювання</p>
		<p>Документи з інвентаризації та нормативні документи стосовно втрат підакцизних товарів (продукції)</p>	<p>Документи з інвентаризації, нормативні документи стосовно втрат підакцизних товарів (продукції)</p>
		<p>Документи з інвентаризації та наявності наднормативних втрат спирту етилового, інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива</p>	<p>Документи з інвентаризації, нормативні документи стосовно втрат підакцизних товарів (продукції)</p>

Продовження табл. 6.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		<p>1.6. Перевірка правильності визначення щомісячних оборотів з реалізації вироблених в Україні спирту етилового, інших спиртних дистилятів, алкогольних напоїв, у тому числі за виданими згідно зі ст. 225 ПКУ податковими векселями, що підлягають погашенню у звітному податковому періоді</p> <p>1.7. Перевірка правильності визначення щомісячних оборотів з реалізації виробленого в Україні пива</p> <p>1.8. Перевірка правильності визначення щомісячних обсягів везення на митну територію України спирту етилового, інших спиртних дистилятів, алкогольних напоїв, пива та їх митної вартості</p> <p>1.9. Перевірка наявності та правильності визначення щомісячних оборотів з реалізації (передачі) спирту етилового, інших спиртних дистилятів, алкогольних напоїв, пива, перелічених пунктами 1.2 (з метою власного споживання, для промислової переробки, передачі своїм працівникам) та 1.4 (конфіскованих, визнаних беззайними тощо) ст. 213 ПКУ</p> <p>1.10. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів спирту етилового, інших спиртних дистилятів,</p>	<p>Документи з реалізації, перелік податкових векселів, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Документи з реалізації, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Митний кодекс України, контракти з іноземними виробниками, вантажні митні декларації, заявкі-розрахунки на придбання марок акцізного податку для маркування алкогольних напоїв, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Правові документи щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених з метою власного споживання, для промислової переробки, передачі своїм працівникам; конфіскованих, визнаних беззайними тощо, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Митні декларації, документи з розміщення спирту етилового, інших</p>

Продовження табл. 6.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		<p>алкогольних напоїв, пива, що ввезені зі звільненням від оподаткування згідно з пунктами 3.2, 3.3 та 3.8 ст. 213 ПКУ, у разі неотримання вимог митних режимів</p> <p>1.11. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів спирту етилового, на які згідно з п. 1.1 ст. 229 ПКУ встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, у разі порушення умов їх цільового використання</p> <p>1.12. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів спирту етилового та інших спиртowych дистилатів, алкогольних напоїв, що згідно з пунктами 3.5 та 3.6 ст. 213 ПКУ отримані або ввезені зі звільненням від оподаткування як сировина для виробництва підакцизованих товарів, у разі їх нецільового використання</p> <p>1.13. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів алкогольних напоїв, для маркування яких придбавалися марки акцизного податку, які були отримані та втрачені платником податку</p> <p>1.14. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями А1–А10 розділу А Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур</p>	<p>спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, пива у митних режимах, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Документи з отримання спирту етилового з акцизного складу, податкові векселі, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Документи з отримання та використання (вибуття) спирту етилового та інших спиртowych дистилатів, алкогольних напоїв, митні декларації, податкові векселі, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Контракти з іноземними виробниками алкогольних напоїв, митні декларації, заявки-розрахунки на придбання марок акцизного податку для маркування алкогольних напоїв, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Пункт 3.1 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p>



Продовження табл. 6.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
2	Операції з коригування податкового зобов'язання	<p>2.1. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів, повернення платнику акцизного податку згідно з п. 5 ст. 217 та п. 4 ст. 218 ПКУ спирту етилового та інших спиртових дистильатів, алкогольних напоїв та пива</p> <p>2.2. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів спирту етилового та інших спиртових дистильатів, алкогольних напоїв та пива, втрачених внаслідок форс-мажорних обставин згідно з п. 3 ст. 216 ПКУ</p> <p>2.3. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями А11 розділу А Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур</p>	<p>Документи з повернення, у тому числі з підтвердження його причин, підакцизних товарів (продукції)</p> <p>Документи з підтвердження втрач підакцизних товарів унаслідок форс-мажорних обставин та неможливості їх використання на митній території України</p> <p>Пункт 3.1 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p>
3	Операції, які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування	<p>3.1. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів підакцизних товарів (продукції), вивезених (експортованих) за межі митної території України та ввезених на митну територію України, які не підлягають оподаткуванню згідно з пунктами 2.1 та 2.2 ст. 213 ПКУ</p> <p>3.2. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів підакцизних товарів (продукції), ввезених на митну територію України, які звільнюються від оподаткування згідно з п. 3 ст. 213 ПКУ</p> <p>3.3. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями А12 та А13 розділу А Декларації</p>	<p>Документи з підтвердження вивозу (експорту), ввозу в Україну підакцизних товарів (продукції)</p> <p>Документи з підтвердження ввозу та мети використання в Україні підакцизних товарів (продукції)</p> <p>Пункт 3.1 ст. 215 ПКУ, Декларації акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p>

Закінчення табл. 6.1

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
4	Підготовка звітності та сплата акцизного податку	акцизного податку та додatkів до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур	
		4.1. Перевірка правильності підготовки та своєчасності подання податковим органам України Декларації акцизного податку та додatkів до неї	Розділ VI ПКУ, реєстри бухгалтерського обліку, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора
		4.2. Перевірка правильності та своєчасності сплати до Державного бюджету України акцизного податку	Реєстри бухгалтерського обліку, платіжні доручення, банківські виписки
		4.3. Перевірка тотожності (відповідності) інформації про акцизний податок у реєстрах бухгалтерського обліку, в документах фінансової та податкової звітності	Реєстри бухгалтерського обліку, Декларація акцизного податку та додатки до неї, документи фінансової звітності

Таблиця 6.2

**Програма аудиту акцизного податку з виробництва та імпорту тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну**

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
1	Операції, які підлягають оподаткуванню (визначення податкового зобов'язання)	<p>1.1. Перевірка документів суб'єкта господарювання стосовно права на виробництво та імпорт тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну</p> <p>1.2. Перевірка номенклатури (за фізичними характеристиками та власними назвами виробника) тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну щодо відповідності її опису та кодування згідно з УКТ ЗЕД</p> <p>1.3. Перевірка правильності визначення та застосування одиниць виміру тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну (для обчислення акцизного податку та для визначення оподаткованого обороту), специфічних та адвалорних ставок акцизного податку з одиниці виміру згідно з п. 215.3.2. ПКУ та у перерахунку на одиницю виміру продукції виробника</p> <p>1.4. Перевірка правильності встановлення виробниками та імпортерами підакцизних товарів (продукції) максимальних розарбіних цін на тютюнові вироби</p> <p>1.5. Спостереження за проведенням інвентаризації та перевірка правильності визначення фактичних втрат сировини в процесі виробництва тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну</p>	<p>Установчі документи, ліцензії, контракти (договори) з іноземними виробниками тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну</p> <p>УКТ ЗЕД, внутрішні документи суб'єкта господарювання</p> <p>ПКУ, внутрішні документи суб'єкта господарювання</p> <p>ПКУ, внутрішні документи суб'єкта господарювання, у тому числі декларації про максимальні розарбіні ціни на підакцизні товари (продукцію)</p> <p>Документи з інвентаризації, нормативні документи стосовно втрат сировини в процесі виробництва тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну</p>

Продовження табл. 6.2

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		1.6. Перевірка правильності визначення нормативних та наявності наднормативних втрат сировини в процесі виробництва підакцизної продукції	
		1.7. Перевірка правильності визначення шомісячних оборотів з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), у тому числі по тютюновим виробам, на які встановлюються максимальні роздрібні ціни	Документи з реалізації, декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), реєстри бухгалтерського обліку
		1.8. Перевірка правильності визначення шомісячних обсягів ввезення на митну територію України тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, в тому числі тютюнових виробів, на які встановлюються максимальні роздрібні ціни	Митний кодекс України. Документи з реалізації, декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), контракти з іноземними виробниками, митні декларації, заявки-розрахунки на придбання марок акцизного податку, реєстри бухгалтерського обліку
		1.9. Перевірка наявності та правильності визначення шомісячних оборотів з реалізації (передачі) тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, перелічених пунктами 1.2 (з метою власного споживання, для промислової переробки, передачі своїм працівникам) та 1.4 (конфіскованих, визнаних безхазайними тощо) ст. 213 ПКУ	Правові документи щодо підакцизних товарів (продукції), використання з метою власного споживання, для промислової переробки, передачі своїм працівникам; конфіскованих, визнаних безхазайними тощо, реєстри бухгалтерського обліку
		1.10. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів та вартості тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, що ввезені зі звільненням від оподаткування згідно з пунктами 3.3, 3.10 ст. 213 ПКУ,	Митні декларації, документи з розміщення товарів (продукції) у митних режимах, реєстри бухгалтерського обліку

Продовження табл. 6.2

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		<p>у разі неотримання вимог митних режимів та порядку їх використання</p> <p>1.11. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, що згідно з пунктами 3.5, 3.6 ст. 213 ПКУ отримані або ввезені зі звільненням від оподаткування як сировина для виробництва підакцизних товарів, у разі їх нецільового використання</p> <p>1.12. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, для маркування яких придбавалися марки акцизного податку, які були отримані та втрачені платником податку</p>	<p>Документи з отримання та вкористання (вибуття) підакцизних товарів (продукції), митні декларації, податкові векселі, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Контракти з іноземними виробниками підакцизних товарів (продукції), митні декларації, заявки-розрахунки на придбання марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів, реєстри бухгалтерського обліку</p>
2	<p>Операції з коригування податкового зобов'язання</p>	<p>1.13. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями Б1–Б8 розділу Б Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням реузультатів виконання попередніх аудиторських процедур</p> <p>2.1. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів повернених платнику акцизного податку згідно з п. 5 ст. 217 та п. 4 ст. 218 ПКУ тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну</p> <p>2.2. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну</p>	<p>Пункт 3.2 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p> <p>Документи з повернення, у тому числі з підтвердження його причин, підакцизних товарів (продукції)</p> <p>Документи з підтвердження втрачених підакцизних товарів унаслідок</p>

Продовження табл. 6.2

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		<p>мінників тютюну, втрачених унаслідок форс-мажорних обставин згідно з п. 3 ст. 216 ПКУ</p> <p>2.3. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями Б9 розділу Б Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур</p>	<p>форс-мажорних обставин та неможливості їх використання на митній території України</p> <p>Пункт 3.2 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p>
3	Операції, які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування	<p>3.1. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, вивезених (експортованих) за межі митної території України та ввезених на митну територію України, які не підлягають оподаткуванню згідно з пунктами 2.1, 2.2 ст. 213 ПКУ</p> <p>3.2. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, ввезених на митну територію України, які звільнюються від оподаткування згідно з п. 3 ст. 213 ПКУ</p> <p>3.3. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями Б10 та Б11 розділу Б Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур</p>	<p>Документи з підтвердження вивозу (експорту), ввозу в Україну під-акцизних товарів (продукції)</p> <p>Документи з підтвердження ввозу та мети використання в Україні під-акцизних товарів (продукції)</p> <p>Пункт 3.2 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p>

Закінчення табл. 6.2

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
4	Підготовка звітності та сплата акцизного податку	<p>4.1. Перевірка правильності підготовки та своєчасності подання податковим органам України Декларації акцизного податку та додatkів до неї</p> <p>4.2. Перевірка правильності та своєчасності сплати до Державного бюджету України акцизного податку</p> <p>4.3. Перевірка тотожності (відповідності) інформації про акцизний податок у реєстрах бухгалтерського обліку, в документах фінансової та податкової звітності</p>	<p>Розділ VI ПКУ, реєстри бухгалтерського обліку, Декларація акцизного податку та додatkи до неї, робочі документи аудитора</p> <p>Реєстри бухгалтерського обліку, платіжні доручення, банківські виписки</p> <p>Реєстри бухгалтерського обліку, Декларація акцизного податку та додatkи до неї, документи фінансової звітності</p>

Таблиця 6.3  
Програма аудиту акцизного податку з виробництва та імпорту нафтопродуктів і скрапленого газу

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
1	Операції, які підлягають оподаткуванню (визначення податкового зобов'язання)	<p>1.1. Перевірка документів суб'єкта господарювання стосовно права на виробництво та імпорт нафтопродуктів, скрапленого газу</p> <p>1.2. Перевірка номенклатури (за фізичними характеристиками та власними назвами виробника) нафтопродуктів, скрапленого газу щодо відповідності її опису та кодування згідно УКТ ЗЕД</p> <p>1.3. Перевірка правильності визначення та застосування одиниць виміру нафтопродуктів, скрапленого газу (для обчислення акцизного податку та для визначення оподаткованого обороту), специфічних ставок акцизного податку з одиниці виміру згідно з п. 3.4 ст. 215 ПКУ</p> <p>1.4. Спостереження за проведенням інвентаризації та перевірка правильності визначення фактичних втрат сировини в процесі виробництва нафтопродуктів, скрапленого газу</p> <p>1.5. Перевірка правильності визначення нормативних та наявності наднормативних втрат сировини в процесі виробництва нафтопродуктів, скрапленого газу</p> <p>1.6. Перевірка правильності визначення щомісячних оборотів з реалізації вироблених в Україні нафтопродуктів, скрапленого газу, в тому числі нафтопродуктів, які містять тетраетил-свинець</p>	<p>Установчі документи, ліцензії, контракти (договори) з іноземними виробниками нафтопродуктів, скрапленого газу</p> <p>УКТ ЗЕД, внутрішні документи суб'єкта господарювання</p> <p>ПКУ, внутрішні документи суб'єкта господарювання</p> <p>Документи з інвентаризації, нормативні документи стосовно втрат сировини в процесі виробництва нафтопродуктів, скрапленого газу</p> <p>Документи з реалізації, реєстри бухгалтерського обліку</p>



Продовження табл. 6.3

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		1.7. Перевірка правильності визначення щомісячних обсягів ввезення на митну територію України нафтопродуктів, у тому числі нафтопродуктів, які містять тетраетила-свіинець	Документи з реалізації, контракти з іноземними виробниками, митні декларації, регістри бухгалтерського обліку
		1.8. Перевірка наявності та правильності визначення щомісячних оборотів з реалізації (передачі) нафтопродуктів, скрапленого газу, перелічених пунктами 1.2 (з метою власного споживання, для промислової переробки, передачі своїм працівникам) та 1.4 (конфіскованих, визнаних беззаяйними тощо) ст. 213 ПКУ	Правові документи щодо нафтопродуктів, скрапленого газу, використаних з метою власного споживання, для промислової переробки, передачі своїм працівникам; конфіскованих, визнаних беззаяйними та іншими; регістри бухгалтерського обліку
		1.9. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів нафтопродуктів, скрапленого газу, ввезених на митну територію України, які звільняються від оподаткування згідно з підпунктами 3.3, 3.9 п. 3 ст. 213 ПКУ, у разі недотримання митних режимів	Документи з підтвердження ввезення та мети використання в Україні нафтопродуктів, скрапленого газу, регістри бухгалтерського обліку
		1.10. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів вироблених в Україні нафтопродуктів, скрапленого газу, на які згідно з п. 2 ст. 229 ПКУ встановлено ставку податку 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів, у разі порушення умов їх цільового використання	Документи з отримання нафтопродуктів, перелік податкових векселів, регістри бухгалтерського обліку
		1.11. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів увезених на митну територію України нафтопродуктів, скрапленого газу, на які згідно з п. 3 ст. 229 ПКУ встановлено ставку податку 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів, у разі порушення умов їх цільового використання	Документи з отримання нафтопродуктів, скрапленого газу, митні декларації, перелік податкових векселів, регістри бухгалтерського обліку

Продовження табл. 6.3

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		<p>1.12. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів нафтопродуктів, що згідно з п. 3.6 ст. 213 ПКУ ввезені без сплати податку як сировина для виробництва етилену або реалізовані згідно зі ст. 3.11 ПКУ на спеціалізованих аукціонах для потреб населення, у разі нецільового їх використання</p> <p>1.13. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями В1–В7 розділу В Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур</p>	<p>Документи з отримання нафтопродуктів, митні декларації, перелік податкових векселів, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Пункт 3.4 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p>
2	Операції з коригування податкового зобов'язання	<p>2.1. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів повернутих платнику акцизного податку згідно з п. 5 ст. 217 та п. 4 ст. 218 ПКУ нафтопродуктів, скрапленого газу</p> <p>2.2. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів нафтопродуктів, скрапленого газу, втрачених унаслідок форс-мажорних обставин згідно з п. 3 ст. 216 ПКУ</p> <p>2.3. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів нафтопродуктів, скрапленого газу, що згідно з п. 3.6 ст. 213 ПКУ ввезені без сплати податку як сировина для виробництва етилену або реалізовані згідно зі ст. 3.11 ПКУ на спеціалізованих аукціонах для потреб населення</p>	<p>Документи з повернення, у тому числі з підтвердження його причин, нафтопродуктів, скрапленого газу</p> <p>Документи з підтвердження втрат нафтопродуктів, скрапленого газу внаслідок форс-мажорних обставин та неможливості їх використання на митній території України</p> <p>Документи з отримання нафтопродуктів, митні декларації, перелік податкових векселів, реєстри бухгалтерського обліку</p>

Продовження табл. 6.3

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
3	Операції, які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування	<p>2.4. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями В8 розділу В Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур</p> <p>3.1. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів нафтопродуктів, скрапленого газу, вивезених (експортованих) за межі митної території України та ввезених на митну територію України, які не підлягають оподаткуванню згідно з пунктами 2.1., 2.2 ст. 213 ПКУ</p> <p>3.2. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів вироблених в Україні нафтопродуктів (легких та важких дистилатів), що використовуються як сировина для нафтохімічної промисловості та які звільнюються від оподаткування згідно з п. 2 ст. 229 ПКУ</p> <p>3.3. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів нафтопродуктів, ввезених на митну територію України, які звільнюються від оподаткування згідно з п. 3 ст. 213 ПКУ</p> <p>3.4. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів нафтопродуктів (легких та важких дистилатів), ввезених на митну територію України, що використовуються як сировина для нафтохімічної промисловості та які звільнюються від оподаткування згідно з п. 3 ст. 229 ПКУ</p>	<p>Пункт 3.4 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p> <p>Документи з підтвердження вивозу (експорту), ввозу (повернення) в Україну нафтопродуктів, скрапленого газу</p> <p>Документи з реалізації та підтвердження мети використання нафтопродуктів, перелік податкових векселів, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Документи з підтвердження ввезення та мети використання в Україні нафтопродуктів, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Документи з підтвердження ввезення та мети використання в Україні нафтопродуктів, реєстри бухгалтерського обліку</p>

Закінчення табл. 6.3

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		3.5. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями В9–В12 розділу В Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур	Пункт 3.4 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора
4	Підготовка звітності та сплата акцизного податку	4.1. Перевірка правильності підготовки та своєчасності подання податковим органам України Декларації акцизного податку та додатків до неї 4.2. Перевірка правильності та своєчасності сплати до Державного бюджету України акцизного податку 4.3. Перевірка тотожності (відповідності) інформації про акцизний податок у регістрах бухгалтерського обліку, в документах фінансової та податкової звітності	Розділ VI ПКУ, реєстри бухгалтерського обліку, розділу акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора Регістри бухгалтерського обліку, платіжні доручення, банківські виписки Регістри бухгалтерського обліку, Декларація акцизного податку та додатки до неї, документи фінансової звітності

Таблиця 6.4

**Програма аудиту акцизного податку з виробництва та імпорту автомобілів легкових та інших моторних транспортних засобів, кузовів для автомобілів, мотоциклів, мопедів, велосипедів, причепів та напівпричепів**

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
1	Операції, які підлягають оподаткуванню (визначення податкового зобов'язання)	<p>1.1. Перевірка документів суб'єкта господарювання стосовно права на виробництво та імпорт автомобілів легкових та інших моторних транспортних засобів, кузовів для автомобілів, мотоциклів, мопедів, велосипедів, причепів та напівпричепів (надалі – автомобілів та інших транспортних засобів)</p> <p>1.2. Перевірка номенклатури (за фізичними характеристиками та власними назвами виробника) підакцизної продукції щодо відповідності її опису та кодуванню згідно з УКТ ЗЕД</p> <p>1.3. Перевірка правильності визначення та застосування одиниць виміру підакцизної продукції (для обчислення акцизного податку та для визначення оподаткованого обороту), специфічних ставок акцизного податку з одиниці виміру згідно з пунктами 3.5–3.8 ст. 215 ПКУ</p>	<p>Установчі документи, ліцензії, контракти (договори) з іноземними виробниками автомобілів та інших транспортних засобів</p> <p>УКТ ЗЕД, внутрішні документи суб'єкта господарювання</p>
		1.4. Спостереження за проведенням інвентаризації та перевірка правильності визначення фактичних втраг автомобілів та інших транспортних засобів	ПКУ, внутрішні документи суб'єкта господарювання
		1.5. Перевірка правильності визначення щомісячних оборотів з реалізації вироблених в Україні підакцизних автомобілів та інших транспортних засобів	<p>Документи з інвентаризації, документи стосовно втраг автомобілів та інших транспортних засобів</p> <p>Документи з реалізації автомобілів та інших транспортних засобів, реєстри бухгалтерського обліку</p>

Продовження табл. 6.4

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		<p>1.6. Перевірка правильності визначення щомісячних обсягів ввезення на митну територію України підакцизованих автомобілів та інших транспортних засобів</p> <p>1.7. Перевірка наявності та правильності визначення щомісячних оборотів з реалізації (передачі) автомобілів та інших транспортних засобів, перелічених пунктами 1.2 (з метою власного споживання, для промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, передачі своїм працівникам) та 1.4 (конфіскованих, визнаних беззахайними, такими, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, що за правом успадкування чи з інших підстав переходять у власність держави) ст. 213 ПКУ</p> <p>1.8. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів (кількості) автомобілів та інших транспортних засобів, отриманих або ввезених на митну територію України, які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, у разі невиконання умов їх цільового використання для виробництва підакцизованих товарів (проаукції)</p> <p>1.9. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів автомобілів та інших транспортних засобів, ввезених на митну територію України, які звільняються від оподаткування згідно з підпунктами 3.3, 3.9 п. 3 ст. 213 ПКУ, у разі неотримання митних режимів</p>	<p>Контракти з іноземними виробниками, митні декларації, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Правові документи щодо автомобілів та інших транспортних засобів, використаних з метою власного споживання, для промислової переробки, передачі своїм працівникам; конфіскованих, визнаних беззахайними, такими, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, що за правом успадкування чи з інших підстав переходять у власність держави; реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Документи з підтвердження отримання, ввозу та мети й фактичного використання в Україні автомобілів та інших транспортних засобів, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Документи з підтвердження ввозу та мети використання в Україні автомобілів та інших транспортних засобів, реєстри бухгалтерського обліку</p>

Продовження табл. 6.4

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		<p>1.10. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів автомобілів та інших транспортних засобів до закінчення строку, визначеного законодавством, що були ввезені зі звільненням від оподаткування згідно п. 3 ст. 213 ПКУ, у разі їх нецільового використання</p> <p>1.11. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями Г1–Г7 розділу Г Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур</p>	<p>Документи з підтвердження ввозу та мети використання в Україні автомобілів та інших транспортних засобів, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Пункти 3.5–3.8 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p>
2	Операції з коригування податкового зобов'язання	<p>2.1. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів повернутих платнику акцизного податку згідно з п. 5 ст. 217 та п. 4 ст. 218 ПКУ автомобілів та інших транспортних засобів</p> <p>2.2. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів автомобілів та інших транспортних засобів, втрачених внаслідок форс-мажорних обставин згідно з п. 3 ст. 216 ПКУ</p>	<p>Документи з повернення, у тому числі з підтвердження його причин, автомобілів та інших транспортних засобів</p> <p>Документи з підтвердження втраат автомобілів та інших транспортних засобів унаслідок форс-мажорних обставин та неможливості їх використання на митній території України</p>
		<p>2.3. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями Г8 розділу Г Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур</p>	<p>Пункти 3.5–3.8 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p>

Продовження табл. 6.4

№ з/п	Напрямок перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
3	Операції, які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування	<p>3.1. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів автомобілів та інших транспортних засобів, вивезених (експортованих) за межі митної території України та ввезених на митну територію України, які не підлягають оподаткуванню згідно з пунктами 2.1, 2.2 ст. 213 ПКУ</p> <p>3.2. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів вироблених в Україні автомобілів та інших транспортних засобів, які звільнюються від оподаткування згідно з п. 3 ст. 213 ПКУ</p> <p>3.3. Перевірка наявності та правильності визначення обсягів автомобілів та інших транспортних засобів, ввезених на митну територію України, які звільнюються від оподаткування згідно з п. 3 ст. 213 ПКУ</p> <p>3.4. Перевірка відповідності застосованих платником ставок та правильності обчислення сум акцизного податку за операціями Г9–Г11 розділу Г Декларації акцизного податку та додатків до неї з використанням результатів виконання попередніх аудиторських процедур</p>	<p>Документи з підтвердження вивозу (експорту), ввозу (повернення) в Україну автомобілів та інших транспортних засобів</p> <p>Документи з реалізації та підтвердження мети використання автомобілів та інших транспортних засобів, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Документи з підтвердження ввезення та мети використання в Україні автомобілів та інших транспортних засобів, реєстри бухгалтерського обліку</p> <p>Пункти 3.5–3.8 ст. 215 ПКУ, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора</p>
4	Підготовка звітності та сплата акцизного податку	4.1. Перевірка правильності підготовки та своєчасності подання податковим органам України Декларації акцизного податку та додатків до неї	Розділ VI ПКУ, реєстри бухгалтерського обліку, Декларація акцизного податку та додатки до неї, робочі документи аудитора



Закінчення табл. 6.4

№ з/п	Напряму перевірки	Аудиторські процедури	Основні джерела інформації
		4.2. Перевірка правильності та своєчасності сплати до Державного бюджету України акцизного податку	Регістри бухгалтерського обліку, платіжні доручення, банківські виписки
		4.3. Перевірка тотожності (відповідності) інформації про акцизний податок у реєстрах бухгалтерського обліку, в документах фінансової та податкової звітності	Регістри бухгалтерського обліку, Декларація акцизного податку та доданки до неї, документи фінансової звітності

При проведенні аудиту об'єктів перевірки, наведених у табл. 6.1, необхідно звернути увагу на особливості їх оподаткування як для виробників, так і для імпортерів залежно від виду товарів (продукції), напрямів та термінів їх використання як сировини для виробництва інших підакцизних товарів. Необхідно зауважити також, що виробництво підакцизної продукції та імпорт алкогольних напоїв підлягає державному ліцензуванню. Для різних видів товарів (продукції) встановлено, крім різних ставок податку, й різні одиниці виміру, що необхідно пам'ятати аудиторам у процесі перевірки. З метою усунення подвійного оподаткування звільняються від оподаткування, згідно з пунктами 3.5, 3.6 ст. 213 ПКУ, підакцизні товари (продукція), вироблені в Україні та імпортовані в Україну, що використовуються як сировина для виробництва інших підакцизних товарів (продукції). З метою належного державного контролю для реалізації спирту етилового створюються акцизні склади, а для його отримання виробниками видається податковий вексель на суму податку, нарахованого на обсяги спирту, що отримується на підставі ставки п. 3 ст. 215 ПКУ, строком до 90 або 180 календарних днів, залежно від напрямів його використання, порядок подання та погашення якого здійснюється відповідно до п. 1 ст. 229 ПКУ. Особливості оподаткування алкогольних напоїв, які виробляють в Україні, наведено у ст. 225, а імпортованих в Україну – у ст. 227 ПКУ. Крім того, необхідно пам'ятати, що податок з алкогольних напоїв та пива сплачується шляхом маркування підакцизних товарів у процесі їх виробництва. Придбання марок акцизного податку здійснюється українськими виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а їх використання регулюється статтями 226 та 227 ПКУ.

При проведенні аудиту об'єктів перевірки, наведених у табл. 6.2, необхідно звернути увагу на особливості їх оподаткування як для виробників, так і для імпортерів залежно від виду товарів (продукції), напрямів та термінів їх використання як сировини для виробництва інших підакцизних товарів. Необхідно зауважити також, що виробництво та імпорт тютюнових виробів підлягає державному ліцензуванню. Для різних видів товарів (продукції) встановлено, крім різних ставок податку, й різні одиниці виміру, а для тютюнових виробів (сигарет та цигарок) Податковим кодексом України передбачено одночасне застосування специфічних та адвалорних ставок акцизного податку (п. 3.2 ст. 215 ПКУ), визначення мінімального по-

даткового зобов'язання (п. 3.3 ст. 215 ПКУ), встановлення виробником або імпортером максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби (статтями 220 та 221 ПКУ), причому згідно з п. 2 ст. 221 ПКУ при визначенні податкового зобов'язання на тютюнові вироби сума акцизного податку, обчислена одночасно за специфічними та адвалорними ставками, не повинна бути меншою від встановленого п. 3.3 ст. 215 ПКУ мінімального акцизного податкового зобов'язання, що мають брати до уваги аудитори у процесі перевірки. З метою усунення подвійного оподаткування звільняються від оподаткування, згідно з пунктами 3.5, 3.6 ст. 213 ПКУ, підакцизні товари (продукція), вироблені в Україні та імпортовані в Україну, що використовуються як сировина для виробництва інших підакцизних товарів (продукції). Для цієї групи підакцизних товарів (продукції) звільняються від оподаткування лише реалізація виробленої в Україні та імпортованої в Україну тютюнової сировини та тютюнових відходів. Особливості порядку оподаткування тютюнових виробів, які виробляють в Україні та імпортованих в Україну, полягають у тому, що акцизний податок сплачується шляхом маркування підакцизних товарів у процесі їх виробництва. Придбання марок акцизного податку здійснюється українськими виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а їх використання регулюється статтями 226, 227 ПКУ.

При проведенні аудиту об'єктів перевірки, наведених у табл. 6.3, необхідно звернути увагу на особливості їх оподаткування як для виробників, так і для імпортерів залежно від виду товарів (продукції), напрямів та термінів їх використання як сировини для нафтохімічної промисловості. Ставки акцизного податку встановлені п. 3.4 ст. 215 ПКУ у євро за 1000 кг і для нафтопродуктів, що містять тетраетил-свинець, збільшуються у 1,5 раза. З метою усунення подвійного оподаткування звільняються від оподаткування згідно з пунктами 3.5, 3.6 ст. 213 ПКУ підакцизні товари (продукція), вироблені в Україні та імпортовані в Україну, що використовуються як сировина для нафтохімічної промисловості. З метою належного державного контролю при реалізації нафтопродуктів для нафтохімічної промисловості суб'єктом господарювання – виробником етилену видається органу державної податкової служби за місцем реєстрації векселедавця податковий вексель на суму податку, нарахованого на обсяги нафтопродуктів, що отримується на підставі ставки п. 3.4 ст. 215 ПКУ, строком до 90 календарних днів, порядок подання та погашення якого здійс-

нуються відповідно до п. 2 ст. 229 ПКУ. В разі імпорту нафтопродуктів для нафтохімічної промисловості податковий вексель, крім того, подається до органу державної митної служби, який здійснює митне оформлення імпортованих нафтопродуктів. Особливості оподаткування нафтопродуктів, які виробляють в Україні, наведено у п. 2 ст. 229, а імпортованих в Україну – у п. 3 ст. 229 ПКУ.

При проведенні аудиту об'єктів перевірки, наведених у табл. 6.4, необхідно звернути увагу на особливості їх оподаткування як для виробників, так і для імпортерів залежно від виду транспортних засобів, напрямів їх використання та джерел фінансування їх придбання. Необхідно зауважити також, що виробництво автомобілів та інших транспортних засобів підлягає державному ліцензуванню. Крім того, для різних видів транспортних засобів встановлено, крім різних ставок податку в євро, й різні одиниці виміру (1 см<sup>3</sup> об'єму циліндрів двигуна, одна штука), що необхідно пам'ятати аудиторам у процесі перевірки. Ставки акцизного податку диференційовано для нових транспортних засобів та тих, що використовувалися до п'яти років та понад п'ять років.

### *Питання для самоконтролю*

1. Визначте поняття підакцизних товарів (продукції).
2. Наведіть коло осіб – платників акцизного податку.
3. Наведіть перелік об'єктів оподаткування акцизним податком.
4. Які операції з підакцизними товарами не підлягають оподаткуванню?
5. Які операції з підакцизними товарами звільняються від оподаткування?
6. Визначте поняття адвалорних і специфічних ставок акцизного податку.
7. Визначте базу оподаткування у разі застосування адвалорних ставок акцизного податку.
8. Яка база оподаткування у разі застосування специфічних ставок акцизного податку.
9. Визначте базу оподаткування у разі одночасного застосування адвалорних і специфічних ставок акцизного податку.
10. Наведіть перелік (за окремими групами) підакцизних товарів (продукції).
11. Які одиниці виміру підакцизних товарів (продукції) застосовуються при оподаткуванні спирту етилового, спиртних напоїв та вина?
12. Які одиниці виміру підакцизних товарів (продукції) використовуються при оподаткуванні тютюнових виробів?
13. Назвіть одиниці виміру підакцизних товарів (продукції), які застосовуються при оподаткуванні нафтопродуктів та скрапленого газу.
14. Які одиниці виміру підакцизних товарів (продукції) використовуються при оподаткуванні автомобілів та інших транспортних засобів?

15. Назвіть одиниці виміру підакцизних товарів (продукції), які застосовуються при оподаткуванні кузовів до автомобілів.
16. Які одиниці виміру підакцизних товарів (продукції) застосовуються при оподаткуванні мотоциклів?
17. Розкрийте порядок проведення аудиту акцизного податку зі спиртних напоїв, вироблених на митній території України.
18. Охарактеризуйте порядок проведення аудиту акцизного податку з тютюнових виробів, вироблених на митній території України.
19. Який порядок проведення аудиту акцизного податку з нафтопродуктів, вироблених на митній території України?
20. Розкрийте порядок проведення аудиту акцизного податку з автомобілів, вироблених на митній території України.
21. Охарактеризуйте порядок проведення аудиту акцизного податку зі спиртних напоїв, які ввозяться на митну територію України.
22. Який порядок проведення аудиту акцизного податку з тютюнових виробів, які ввозяться на митну територію України?
23. Розкрийте порядок проведення аудиту акцизного податку з нафтопродуктів, які ввозяться на митну територію України.
24. Який порядок проведення аудиту акцизного податку з автомобілів, які ввозяться на митну територію України.
25. У чому полягають особливості аудиту акцизного податку за адвалорними ставками?
26. Які особливості аудиту оподаткування спирту етилового залежно від напрямку його використання?
27. Охарактеризуйте особливості аудиту оподаткування нафтопродуктів залежно від напрямку їхнього використання?
28. Визначте порядок аудиту підготовки та подання декларації з акцизного податку та додатків до неї з виробництва та імпорту спирту етилового.
29. Розкрийте порядок аудиту підготовки та подання декларації з акцизного податку та додатків до неї з виробництва та імпорту вина.
30. Який порядок аудиту підготовки та подання декларації з акцизного податку та додатків до неї з виробництва та імпорту пива.
31. Схарактеризуйте порядок аудиту підготовки та подання декларації з акцизного податку та додатків до неї з виробництва та імпорту тютюнових виробів.
32. Визначте порядок аудиту підготовки та подання декларації з акцизного податку та додатків до неї з виробництва та імпорту нафтопродуктів.
33. Який порядок аудиту підготовки та подання декларації з акцизного податку та додатків до неї з виробництва та імпорту автомобілів.
34. Розкрийте порядок аудиту підготовки та подання декларації з акцизного податку та додатків до неї з виробництва та імпорту причепів до автомобілів.
35. Визначте порядок аудиту підготовки та подання декларації з акцизного податку та додатків до неї з виробництва та імпорту мотоциклів.

### *Рекомендовані та використані джерела до розділу 6*

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (у редакції Закону України від 18.08.2012 № 5063-VI).
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (у редакції Закону України від 15.08.2012 № 5043-VI).
3. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XI (у редакції Закону України від 14.09.2006 № 140-V).
4. Про електронні документи та електронний документообіг : закон України від 22.05.2003 № 851-IV.
5. Порядок випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання або ввезення на митну територію України легких та важких дистилатів для використання як сировини для виробництва етилену : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1215.
6. ДК 009:2005 “Класифікація видів економічної діяльності” : затв. наказом Держспоживстандарту України від 26.12.2005 № 375.
7. Заявка-розрахунок на придбання марок акцизного податку для маркування алкогольних напоїв : затв. наказом Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1021.
8. Інструкція з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв’язку : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 10.04.2008 № 233.
9. Кодекс етики професійних бухгалтерів 2009 Міжнародної федерації бухгалтерів / пер. з англ. ; за ред. С. Я. Зубілевич. – К. : ФПБАУ, 2010. – 124 с.
10. Методичні рекомендації щодо централізованого приймання та комп’ютерної обробки податкової звітності платників податків в ОДПС України : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 31.12.2008 № 827.
11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. Ч. 1 / пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 842 с.
12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. Ч. 2 / пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 409 с.
13. Порядок взаємодії органів Державної податкової служби, місцевих фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов’язань : затв. спільним наказом Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 21.12.2010 № 974/1597/499.
14. Порядок заповнення та подання Декларації акцизного податку : затв. наказом Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1030.

- 
15. Порядок складання та подання декларації про максимальні роздрібні ціни на під-акцизні товари (продукцію) : затв. наказом Державної митної служби України та Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1535/1027.
  16. Порядок застосування норм пунктів 102.6 та 102.7 статті 102 Податкового кодексу України : затв. наказом Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1044.
  17. Про запровадження та подання Декларації акцизного податку : лист Державної податкової служби України від 21.02.2011 № 4811/7/21-011.

## МЕТОДИКА АУДИТУ ІНШИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ (ТРАНСПОРТНИЙ ЗБІР, ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК, МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ, ПЛАТА ЗА ЗЕМЛЮ)

### 7.1. АУДИТ ЗБОРУ ЗА ПЕРШУ РЕЄСТРАЦІЮ ТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту збору за першу реєстрацію транспортного засобу, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.
2. Наказ Державної податкової служби України “Про затвердження форми Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів” від 23.12.2010 № 994.
3. Порядок державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.1998 № 1388.
4. Порядок відомчої реєстрації та ведення обліку великотоннажних та інших технологічних транспортних засобів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 № 8.
5. Порядок відомчої реєстрації та зняття з обліку тракторів, самохідних шасі, самохідних сільськогосподарських, дорожньо-будівельних і меліоративних машин, сільськогосподарської техніки, інших механізмів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.07.2009 № 694.

Особливістю сплати збору за першу реєстрацію транспортного збору, який впливає на порядок проведення аудиту, є те, що факт його сплати жорстко контролюється органами реєстрації (підрозділами ДАІ, уповноваженим органом спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади за наглядом з охорони праці,



уповноваженим органом спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань аграрної політики), оскільки документи про сплату збору (квитанції, платіжні доручення) з відміткою банку про дату їх виконання або документи, що дають право на користування пільгами, в обов'язковому порядку мають пред'являтися платниками органу реєстрації під час першої реєстрації. Крім того, органи, що проводять державну реєстрацію транспортних засобів, зобов'язані повідомляти органи державної податкової служби про зареєстровані транспортні засоби, а також про осіб, на яких вони зареєстровані, що також полегшує адміністрування цього збору.

Склад пільг щодо сплати збору за першу реєстрацію транспортних засобів невеликий, вони стосуються в основному придбання за кошти місцевих та державного бюджетів легкових автомобілів для інвалідів та транспортних засобів для певного кола бюджетних установ. Але, здійснюючи перевірку таких установ, аудитор повинен в обов'язковому порядку перевірити факт відчуження таких транспортних засобів, оскільки в цьому випадку повинен сплачуватися збір.

Суму збору платник має розрахувати самостійно, і органи реєстрації не зобов'язані перевіряти правильність його розрахунку. Отже, основну увагу аудитор повинен приділити перевірці бази оподаткування, ставок збору, порядку заповнення та подання Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу. Для цього аудитор встановлює вид транспортного засобу, вивчає його технічні характеристики, оскільки залежно від них (об'єм циліндрів двигуна, потужність двигуна – для автомобілів та суден, обладнаних двигуном, довжина корпусу судна – для суден, які не обладнані двигуном, максимальна злітна маса – для літаків та вертольотів) визначається ставка збору, перевіряє термін експлуатації, який впливає на коригуючий коефіцієнт, що застосовується до ставок збору (для нових транспортних засобів – коефіцієнт 1, для колісних транспортних засобів, крім легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, та тракторів, які використовувалися до восьми років, – коефіцієнт 2, а понад вісім років – 40, для суден та вертольотів, які використовувалися понад вісім років, – коефіцієнт 3). Слід враховувати, що новим транспортним засобом вважається транспортний засіб, що не має актів державної реєстрації уповноважених органів, у тому числі іноземних, які дають право на його експлуатацію (пп. 14.1.124 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Таким чином, якщо на транспортні засоби упов-

новаженими державними органами, у тому числі іноземними, видані реєстраційні документи, що дають право їх експлуатувати, вони вважаються використовуваними. Датою початку користування (введення в експлуатацію) транспортних засобів, що були в користуванні та ввозяться на митну територію України, вважається дата їх першої реєстрації, визначена в реєстраційних документах, які видано уповноваженими державними органами та які дають право експлуатувати ці транспортні засоби на постійній основі. У разі відсутності реєстраційних документів першої реєстрації транспортних засобів датою початку користування вважається календарна дата виготовлення транспортного засобу (день, місяць, рік). У разі якщо календарну дату визначити неможливо, то такою датою слід вважати 1 січня року виготовлення, зазначеного в реєстраційних документах.

Таблиця 7.1

**Програма аудиту збору на першу реєстрацію транспортного засобу**

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
I	Аудит правомірності віднесення суб'єкта господарювання до складу платників збору	1.1. Встановлення наявності документів, які дають підстави визнати суб'єкта господарювання платником збору при придбанні транспортного засобу. 1.2. Вивчення видів діяльності, характеристик та джерел фінансування установ з метою встановлення наявності (відсутності) підстав для звільнення від сплати збору при придбанні транспортного засобу. 1.3. Вивчення характеристик придбаних легкових автомобілів для інвалідів та джерел фінансування їх придбання з метою встановлення наявності (відсутності) підстав для звільнення від сплати збору при придбанні транспортного засобу. 1.4. Встановлення наявності (відсутності) фактів відчуження транспортних засобів, при першій реєс-	Договори на придбання транспортного засобу, технічні паспорти на транспортні засоби, інша технічна документація, дані первинного обліку придбаних основних засобів (ОЗ-1 "Акт (накладна) приймання – передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів", ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів", ОЗ-7 "Опис інвентарних карток з обліку основних засобів", ОЗ-8 "Картка обліку основних засобів", ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів"), установчі документи установи, Свідоцтво про державну реєстрацію, Довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України

Продовження табл. 7.1

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		трації яких збір не сплачувався завдяки пільгам	(ЄДРПОУ), дані про види діяльності, якими займається установа, документи, що дають право на користування пільгами, дані синтетичного та аналітичного обліку за рахунком 105 "Транспортні засоби", дані первинного обліку транспортних засобів у бюджетних установах (ОЗ-1 (бюджет) "Акт прийняття-передачі основних засобів"; ОЗ-4 (бюджет) "Акт про списання автотранспортних засобів"; ОЗ-6 (бюджет) "Інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах"; ОЗ-9 (бюджет) "Інвентарна картка групового обліку основних засобів у бюджетних установах"; ОЗ-10 (бюджет) "Опис інвентарних карток з обліку основних засобів"; ОЗ-11 (бюджет) "Інвентарний список основних засобів"
II	Аудит бази оподаткування збором	2.1. Визначення технічних характеристик транспортних засобів з метою встановлення бази оподаткування	Технічні паспорти на транспортні засоби, реєстраційні документи, видані уповноваженими державними органами, інша технічна документація
III	Аудит ставок збору	3.1. Перевірка встановлення ставки збору залежно від технічних характеристик та виду транспортних засобів. 3.2. Перевірка встановлення коригуючого коефіцієнта залежно від виду транспортного засобу та терміну його експлуатації для коригування ставки збору	Технічні паспорти на транспортні засоби, інша технічна документація

Закінчення табл. 7.1

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
IV	Аудит сплати збору та подання Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів	4.1. Арифметичний перерахунок суми збору по кожному транспортному засобу, виходячи з бази оподаткування, ставки та відповідного коефіцієнту. 4.2. Перевірка факту сплати збору. 4.3. Перевірка факту подання та дотримання термінів подання (у 10-денний строк після першої реєстрації) відповідному органу державної податкової служби за місцем знаходження юридичної особи та за місцем реєстрації транспортного засобу розрахунку суми збору. 4.4. Формальна перевірка правильності заповнення реквізитів в розрахунку суми збору. 4.5. Арифметична перевірка правильності даних та розрахунків у Розрахунку суми збору	Розрахунок суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів, дані синтетичного обліку за рахунком 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Транспортний податок"), 31 "Рахунки у банках", виписки банку тощо
V	Аудит бухгалтерського та податкового обліку збору	5.1. Перевірка включення збору за першу реєстрацію транспортного засобу до складу первісної вартості такого об'єкта відповідно до вимог П(С)БО 7 "Основні засоби". 5.2. Перевірка правильності застосування кореспонденції рахунків при нарахуванні та сплаті збору. 5.3. Перевірка включення збору за першу реєстрацію транспортного засобу до складу первісної вартості такого об'єкта з метою визначення вартості амортизації для розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток	Дані синтетичного обліку за рахунком 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Збір за першу реєстрацію транспортного засобу"), дані податкового обліку стосовно визначення вартості об'єктів амортизації при визначенні податку на прибуток

Типовими помилками, які можуть виникати при нарахуванні та сплаті збору за першу реєстрацію транспортного засобу, є:

- неправильне визначення технічних характеристик транспортних засобів та термінів їх експлуатації при розрахунку суми збору;
- невідповідність установ, які застосовують пільги при сплаті збору, встановленим критеріям.

## 7.2. АУДИТ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту екологічного податку, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.
2. Наказ Державної податкової служби України “Про затвердження форми Податкової декларації з екологічного податку” від 12.01.2011 № 26/18764.
3. Порядок розроблення, затвердження і перегляду лімітів на утворення та розміщення відходів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 03.08.1998 № 1218.

Діяльність, при здійсненні якої виникає необхідність сплати екологічного податку, жорстко контролюється органами виконавчої влади з питань охорони навколишнього середовища та територіальними органами центрального органу виконавчої влади у сфері використання ядерної енергії, забезпечення додержання вимог ядерної та радіаційної безпеки і вимагає отримання необхідних дозволів та ліцензій. Зазначені органи виконавчої влади зобов'язані подавати до органів державної податкової служби переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб-підприємців, яким дозволено таку діяльність, що полегшує процес адміністрування екологічного податку.

Платниками податку є суб'єкти, під час провадження діяльності яких здійснюються: викиди забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів та їх тимчасове зберігання, викиди забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива. Але аудитор повинен враховувати, що обов'язок сплати екологічного податку в останньому випадку перекладено на податкових агентів, якими до липня 2011 р. вважалися суб'єкти господарювання, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом (крім тих, які реалізують паливо, придбане у оптових постачальників), а з липня 2011 р. – суб'єкти господарювання, які:

- здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини такого замовника;
- здійснюють ввезення палива на митну територію України.

Такі податкові агенти утримують і сплачують екологічний податок під час реалізації такого палива, інші платники включають екологічний податок до складу витрат.

Основну увагу аудитор повинен приділити перевірці об'єкта та бази оподаткування, ставок податку, порядку заповнення та подання Податкової декларації з екологічного податку. Для цього аудитор досліджує механізм визначення обсягів об'єктів оподаткування, перевіряє правильність застосованих ставок та коригуючих коефіцієнтів при розрахунку сум екологічного податку.

Особливістю механізму адміністрування екологічного податку є встановлення переліку місць подачі податкової декларації та необхідності подачі декількох податкових декларацій у разі наявності кількох стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів у межах кількох населених пунктів або за їх межами. Тому аудитор повинен ознайомитися з місцем розташування суб'єкта та його потужностей для того, щоб перевірити правильність подачі податкових декларацій та сплати податку.

Загальні напрями перевірки розрахунків екологічного податку наведено у табл. 7.2.

Таблиця 7.2

## Програма аудиту екологічного податку

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
I	Аудит правомірності віднесення суб'єкта господарювання до складу платників екологічного податку	1.1. Аналіз видів діяльності підприємства з метою встановлення правомірності віднесення суб'єкта до складу платників екологічного податку. 1.2. Вивчення умов діяльності суб'єктів, під час провадження якої здійснюється утворення радіоактивних відходів або розміщуються відходи, з метою встановлення можливості та правомірності застосування пільг зі сплати податку	Статут підприємства або інші установчі документи суб'єкта підприємницької діяльності, Свідоцтво про державну реєстрацію, Довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), дані про види діяльності, якими займається підприємство, ліцензії та дозволи на провадження певних видів діяльності
II	Аудит визначення об'єкта та бази	2.1. Визначення об'єктів оподаткування та їх характеристик залежно від видів діяльності, які	Технічні характеристики та паспорти виробничих потужностей підприємства, ліцензії

Продовження табл. 7.2

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
	оподаткування екологічним податком	здійснюються суб'єктом господарювання. 2.2. Перевірка механізму визначення обсягів об'єктів оподаткування екологічним податком	та дозволи на провадження певних видів діяльності, дані первинного обліку стосовно обсягів та видів реалізованого палива, дані первинного обліку стосовно обсягів та видів відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях
III	Аудит ставок екологічного податку	3.1. Перевірка встановлення ставки збору залежно від характеристик та виду об'єктів оподаткування екологічним податком. 3.2. Перевірка встановлення коригуючих коефіцієнтів до ставок збору для визначення сум податку, який справляється за скидання забруднюючих речовин у ставки та озера, за розміщення відходів залежно від місця (зони) розміщення, за утворення високо-, середньо- та низькоактивних радіоактивних відходів	Інформація про розміщення суб'єкта господарювання, умови його діяльності, технічні характеристики та паспорти виробничих потужностей підприємства, ліцензії та дозволи на провадження певних видів діяльності, дані первинного обліку стосовно обсягів та видів реалізованого палива, дані первинного обліку стосовно обсягів та видів відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях
IV	Аудит порядку подання Податкової декларації з екологічного податку та сплати податку	4.1. Арифметичний перерахунок суми екологічного податку, виходячи з бази оподаткування, ставки та відповідного коригуючого коефіцієнта. 4.2. Встановлення місць розміщення та кількості стаціонарних джерел забруднення, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів, місць перебування податкового агента на податковому обліку з метою встановлення місць подання податкових декларацій. 4.3. Перевірка подання заяви про відсутність у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку,	Податкова декларація з екологічного податку, заява про відсутність у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку, Звітність про фактичні обсяги радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал, та фактичні обсяги радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк, дані синтетичного обліку за рахунками

Продовження табл. 7.2

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		<p>яка дає право не подавати податковій декларації з екологічного податку.</p> <p>4.4. Перевірка своєчасності подання податкових декларацій та у встановлених випадках їх копій до органів державної податкової служби, які згідно з пп. 49.18.2 та п. 250.2 ПКУ мають подаватися протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.</p> <p>4.5. Перевірка факту подання копії звітності про фактичні обсяги радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал, та фактичні обсяги радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк, до органів державної податкової служби разом з податковою декларацією.</p> <p>4.6. Формальна перевірка правильності заповнення реквізитів в розрахунку суми податку.</p> <p>4.7. Арифметична перевірка правильності даних та розрахунків у Податковій декларації з екологічного податку.</p> <p>4.8. Перевірка своєчасності сплати суми екологічного податку за звітний квартал, який згідно з пунктами 57.1, 250.2 ПКУ має сплачуватися протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації, до/або в день подання митної декларації при ввезенні палива</p>	<p>64 “Розрахунки з бюджетом” (за субрахунком “Екологічний податок”), 31 “Рахунки у банках”, виписки банку тощо</p>



Закінчення табл. 7.2

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
V	Аудит бухгалтерського та податкового обліку екологічного податку	<p>5.1. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включати екологічний податок відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати”.</p> <p>5.2. Перевірка включення суми екологічного податку податковими агентами при реалізації палива до складу його вартості та вирачування його суми при визначенні чистого доходу (виручки) від надання послуг.</p> <p>5.3. Перевірка правильності застосування кореспонденції рахунків при нарахуванні та сплаті податку.</p> <p>5.4. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включити екологічний податок при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток</p>	Дані синтетичного обліку за рахунками 64 “Розрахунки з бюджетом” (за субрахунком “Екологічний податок”), 702 “Дохід від реалізації товарів”, дані податкового обліку стосовно складу витрат при визначенні податку на прибуток

Типовими помилками при нарахуванні та сплаті екологічного податку є:

- помилки у визначенні обсягів об’єктів оподаткування екологічним податком;
- несплата екологічного податку при продажу бензину та дизпалива податковими агентами – суб’єктами господарювання, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом;
- помилки при визначенні ставки збору та коригуючих коефіцієнтів залежно від характеристик та виду об’єктів оподаткування екологічним податком;
- неправильне визначення місць подання податкових декларацій з екологічного податку та їх кількості залежно від місць розміщення та кількості стаціонарних джерел забруднення, спеціально відведених для цього місць чи об’єктів, місць перебування податкових агентів на податковому обліку.

### 7.3. АУДИТ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

Нормами Податкового кодексу України (ст. 10 розділу I “Загальні положення”) передбачено такі місцеві податки і збори:

1. Місцеві податки:

1.1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (мав набрати чинність з 1 січня 2012 р., але строки набрання чинності були перенесені на 1 липня 2012 р., а згодом – на 1 січня 2013 р.).

1.2. Єдиний податок.

2. Місцеві збори:

2.1. Збір за місця для паркування транспортних засобів.

2.2. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

2.3. Туристичний збір.

Основні особливості при аудиті місцевих податків і зборів полягають у тому, що при відносній простоті нарахування та сплати (порівняно з більшістю загальнодержавних податків і зборів) вимоги щодо їх справляння встановлюються рішеннями місцевих рад. Згідно з п. 10.4 ст. 10 ПКУ місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення місцевих податків і зборів. Згідно з пп. 12.3.2 п. 12.3 ст. 12 ПКУ при прийнятті рішення про встановлення збору обов’язково визначаються об’єкт оподаткування, платники збору, розмір ставки, податковий період та інші обов’язкові елементи, визначені ст. 7 ПКУ, з дотриманням критеріїв, встановлених ст. 268 розділу XII ПКУ. Під час встановлення зборів можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування (п. 7.2 ст. 7 ПКУ), але не дозволяється сільським, селищним, міським радам встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів (пп. 12.3.7 п. 12.3 ст. 12 ПКУ). Згідно з пп. 12.3.3 п. 12.3 ст. 12 розділу I ПКУ копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків та зборів надсилається у десятиденний строк із дня оприлюднення до органу державної податкової служби, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів.

Основні етапи аудиту місцевих податків та зборів можна представити таким чином:

- перевірка правильності віднесення суб'єкта підприємницької діяльності до категорії платників конкретного місцевого податку або збору;
- перевірка повноти та правильності визначення бази оподаткування;
- оцінка правильності застосування ставок місцевих податків та зборів;
- перевірка обґрунтованості застосування пільг;
- перевірка своєчасності надання податкової звітності і сплати місцевих податків та зборів у повному обсязі;
- оцінка порядку ведення бухгалтерського і податкового обліку місцевих податків та зборів;
- перевірка правильності самостійного виправлення помилок, допущених при обчисленні та сплаті податків у минулих звітних періодах.

Детально розглянемо основні етапи аудиту окремих місцевих податків та зборів.

### ***Аудит збору за місця для паркування транспортних засобів***

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту збору за місця для паркування транспортних засобів, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.
2. Наказ Державної податкової служби України “Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору” від 12.01.2011 № 35/18773.
3. Правила паркування транспортних засобів, затвержені постановою Кабінету Міністрів України від 03.12.2009 № 1342.
4. Правила зберігання транспортних засобів на автостоянках, затвержені постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 115.
5. Закон України “Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні” від 21.03.1991 № 875-XII (із змінами та доповненнями).

6. Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів.
7. Закони України про Державний бюджет України на відповідний рік (у частині встановлення розміру мінімальної заробітної плати на 1 січня кожного року).

Відповідно до п. 266.1 ст. 266 ПКУ платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради організують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках. Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, затверджується рішенням сільської, селищної або міської ради про встановлення збору. Таке рішення разом з переліком осіб, які уповноважені організувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради органу державної податкової служби в порядку, встановленому розділом I ПКУ.

Відповідно до пп. 266.2.1 п. 266.2 ст. 266 ПКУ об'єктом оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених ст. 30 Закону України "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні" від 21.03.1991 № 875-ХІІ із змінами та доповненнями (далі – Закон № 875).

Згідно зі ст. 30 Закону № 875 органи місцевого самоврядування забезпечують виділення земельних ділянок інвалідам із захворюваннями опорно-рухового апарату під будівництво гаражів для автомобілів із ручним керуванням поблизу місця їх проживання.

Відповідно до пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПКУ базою оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Відповідно до ст. 266 ПКУ ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 м<sup>2</sup> площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі від 0,03 до 0,15 % мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року. При визначенні ставки збору сільські, селищні та міські ради враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Ставка збору та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідно сільською, селищною або міською радою. Згідно зі ст. 10 Закону України “Про оплату праці” від 24.03.1995 № 108/95-ВР розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України не рідше одного разу на рік у Законі про Державний бюджет України та переглядається залежно від зміни розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

Порядок обчислення та строки сплати збору за місця для паркування транспортних засобів визначені п. 266.5 ст. 266 ПКУ. Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу, але аудитору слід враховувати, що сам порядок сплати змінювався протягом 2011–2012 рр. Так, до липня 2011 р. збір за місця для паркування транспортних засобів сплачувався до місцевих бюджетів авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому до 28 (29) включно), а остаточною сумою збору, обчислена відповідно до податкової декларації за податковий (звітний) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), мала бути сплачена у строки, визначені для квартального податкового періоду за місцем розташування спеціально відведеного місця для паркування транспортних засобів. З липня 2011 р. скасовано авансові внески, а сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (по-

датковий) квартал, має сплачуватися щоквартально, у визначений для квартального звітнього (податкового) періоду строк за місцезнаходженням об'єкта оподаткування. Враховуючи це, аудитор повинен перевірити розташування місць для паркування, адже ті підрозділи, які знаходяться на земельній ділянці не за місцем реєстрації платника збору, повинні бути зареєстровані як платники в органі державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки (пп. 266.5.2 п. 266.5 ст. 266 ПКУ).

Форми податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів та перерахунку податкового зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів, який складається у разі уточнення податкових зобов'язань за минулий податковий (звітний) період у складі звітної або звітної нової декларації і подається разом з такою декларацією, затверджені наказом Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору" від 24.12.2010 № 1014.

Враховуючи умови встановлення, нарахування та сплати збору за місця для паркування транспортних засобів, основні етапи та процедури аудиту наведено в табл. 7.3.

Таблиця 7.3

**Програма аудиту збору за місця для паркування транспортних засобів**

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
I	Оцінка необхідності сплати збору та умов його справляння	1.1. Перевірити наявність рішень міських, селищних та сільських рад щодо встановлення та умов сплати збору	Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів
II	Аудит обґрунтованості визначення суб'єкта підприємницької діяльності платником збору	2.1. Встановити наявність в рішенні сільської, селищної та міської ради переліку спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облашту-	Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів, Статут підприємства або інші установчі документи суб'єкта підприємницької діяльності, Свідоцтво про державну реєстрацію, Довід-

Продовження табл. 7.3

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		<p>вання, кількість місць для паркування транспортних засобів.</p> <p>2.2. Перевірити перелік осіб, які уповноважені організувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів. Такий перелік надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради органу державної податкової служби в порядку, встановленому розділом І ПКУ.</p> <p>2.3. Перевірити наявність відповідного суб'єкта підприємницької діяльності в переліку осіб, які уповноважені організувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів.</p> <p>2.4. Перевірка факту реєстрації підрозділу без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності, платником збору в органі державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки</p>	<p>ка про вклучення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), Положення про організаційну структуру підприємства</p>
III	Аудит правильності визначення об'єкта та бази оподаткування збором	<p>3.1. Перевірка величини площі паркувальної зони, а також площі комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, закріпленої за відповідним суб'єктом підприємницької діяльності.</p> <p>3.2. Перевірка наявності в складі площі земельної ділянки, яка введена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених ст. 30 Закону України "Про</p>	<p>Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів, державний акт на право постійного користування землею, рішення відповідного органу місцевого самоврядування про передачу земельної ділянки в оренду чи в постійне користування</p>

Продовження табл. 7.3

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		<p>основи соціальної захищеності інвалідів в Україні” від 21.03.1991 № 875-ХІІ із змінами та доповненнями, і яка не повинна включатися до складу об’єкта та бази оподаткування збором.</p> <p>Згідно із ст. 30 Закону № 875 органи місцевого самоврядування забезпечують виділення земельних ділянок інвалідам із захворюваннями опорно-рухового апарату під будівництво гаражів для автомобілів з ручним керуванням поблизу місця їх проживання</p>	
IV	Аудит правильності застосування ставки збору	<p>4.1. Перевірка ставки збору, встановленої органами місцевого самоврядування.</p> <p>4.2. Перевірка правильності визначення розміру мінімальної заробітної плати для розрахунку збору, який повинен бути установлений законом на 1 січня податкового (звітного) року. Наприклад, при встановленні відповідною сільською, селищною або міською радою в 2011 р. ставки збору за місця для паркування транспортних засобів має бути застосований розмір мінімальної заробітної плати, установлений на 1 січня 2011 р. у Законі України “Про Державний бюджет України на 2011 рік”</p>	Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів
V	Аудит повноти та правильності визначення та сплати авансових платежів збору для перевірки сплати збору в період з січня	<p>5.1. Перевірка правильності визначення кількості днів провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів в кожному місяці звітного кварталу.</p> <p>5.2. Арифметичний перерахунок авансового платежу за кожний місяць, виходячи з площі земельної ділянки, ставки збору та кількості</p>	Первинні документи, які підтверджують факт провадження діяльності з паркування (фіскальні чеки, квитанції тощо), виписки банку, дані аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 31 “Рахунки у банках”



Продовження табл. 7.3

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
	2011 р. по липень 2011 р.	<p>фактичних днів із провадження діяльності з паркування.</p> <p>5.3. Перевірка своєчасності сплати авансових платежів, які повинні сплачуватися до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому до 28 (29) включно) за місцем розташування спеціально відведеного місця для паркування транспортних засобів (п. 266.5 ст. 266 ПКУ)</p>	
VI	Аудит податкової декларації по збору та порядку сплати суми збору	<p>6.1. Перевірка правильності складання податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів, затвердженої наказом ДПА України "Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору" від 24.12.2010 № 1014, яка передбачає перевірку заповнення всіх реквізитів та арифметичних перерахунків показників.</p> <p>6.2. Перевірка своєчасності подання податкової декларації до органів державної податкової служби, яка згідно з пп. 49.18.2 ПКУ має подаватися протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.</p> <p>6.3. Перевірка правильності розрахунку суми збору за податковий квартал (враховуючи суму авансових платежів при проведенні перевірки за січень – липень 2011 р.).</p> <p>6.4. Перевірка сплати суми збору за звітний квартал, яка згідно з п. 57.1 ПКУ має сплачуватися протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного</p>	Податкова декларація збору за місця для паркування транспортних засобів, суми авансових платежів за даними виписок банку, первинні документи, які підтверджують факт провадження діяльності з паркування (фіскальні чеки, квитанції тощо), платіжні документи та виписки банку стосовно сплати остаточної суми збору, дані аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 31 "Рахунки у банках"

Продовження табл. 7.3

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		строку для подання податкової декларації	
VII	Аудит бухгалтерського та податкового обліку нарахування та сплати збору за місця для паркування транспортних засобів	<p>7.1. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включати збір відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати".</p> <p>7.2. Перевірка правильності застосування кореспонденції рахунків при нарахуванні та сплаті збору.</p> <p>7.3. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включити збір при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток</p>	Дані синтетичного обліку за рахунком 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Збір за місця для паркування транспортних засобів"), дані податкового обліку стосовно складу витрат при визначенні податку на прибуток
VIII	Аудит самостійного виправлення помилок, допущених при обчисленні та сплаті податків у минулих звітних періодах	<p>8.1. Перевірка правильності та обґрунтованості трактування помилки при нарахуванні та сплаті збору.</p> <p>8.2. Перевірка правильності здійснення виправних записів у бухгалтерському обліку та податковій документації.</p> <p>8.3. Перевірка правильності розрахунку суми помилки та штрафної санкції.</p> <p>8.4. Встановлення правильності заповнення перерахунку податкового зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів, який складається у разі уточнення податкових зобов'язань за минулий податковий (звітний) період у складі звітної або звітної нової декларації і подається разом з такою декларацією, затверджені наказом ДПА України "Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору" від 24.12.10 № 1014.</p>	Перерахунок податкового зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів, Податкова декларація збору за місця для паркування транспортних засобів за період, в якому виявлена помилка, дані синтетичного обліку за рахунком 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Збір за місця для паркування транспортних засобів"), дані податкового обліку стосовно складу витрат при визначенні податку на прибуток

Закінчення табл. 7.3

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		8.5. Перевірка своєчасності сплати суми донарахованого податку та штрафних санкцій	

Типовими помилками, які можуть виникати при нарахуванні та сплаті збору за місця для паркування транспортних засобів, є:

- несплата збору за місця для паркування внаслідок неознайомлення з рішеннями місцевих органів самоврядування;
- відсутність правильного підрахунку кількості днів провадження діяльності з паркування в кожному місяці;
- відсутність реєстрації підрозділу без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності, платником збору в органі державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки;
- використання неправильного розміру мінімальної заробітної плати для розрахунку суми збору;
- заниження величини площі паркувальної зони, у тому числі за рахунок необґрунтованого її віднесення до категорії земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, і не оподатковується збором;
- порушення строків сплати авансових платежів або взагалі відсутність їх сплати.

### ***Аудит туристичного збору***

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту туристичного збору, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.
2. Наказ Державної податкової служби України “Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору” від 12.01.2011 № 35/18773.
3. Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів.

4. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 № 959-ХІІ.
5. Цивільний кодекс України.
6. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон (зі змінами та доповненнями), затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59.
7. Порядок обліку, зберігання, оформлення та видачі посвідчень особам, які одержують державну соціальну допомогу відповідно до Закону України “Про державну соціальну допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам”, затверджений наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 16.11.2007 № 612.
8. Закон України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” від 22.10.1993 № 3551.
9. Постанова Кабінету Міністрів України “Про порядок видачі посвідчень і нагрудних знаків ветеранів” від 12.05.1994 № 302.
10. Перелік держав і періодів бойових дій на їх території, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1994 № 63.
11. Закон України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” від 28.02.1991 № 796-ХІІ (зі змінами та доповненнями).
12. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку видачі посвідчень особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” від 20.01.1997 № 51 (зі змінами та доповненнями).
13. Порядок часткового фінансування санаторіїв-профілакторіїв за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, затверджений постановою правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 25.02.2009 № 16.

Статтею 268 ПКУ визначено, що платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які перебувають на території адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов’язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Але, здійснюючи аудит туристичного збору (табл. 7.4), аудитор повинен враховувати, що сам обов’язок нарахування та сплати

Таблиця 7.4

## Програма аудиту туристичного збору

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
I	Оцінка необхідності сплати збору та умов його справляння	1.1. Перевірити наявність рішень міських, селищних та сільських рад щодо встановлення та умов сплати збору	Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів
II	Перевірка правильності віднесення суб'єкта підприємницької діяльності до складу податкових агентів, які повинні здійснювати справляння збору	<p>2.1. Вивчення видів діяльності, які здійснює суб'єкт підприємницької діяльності та правомірності віднесення його до однієї з груп податкових агентів зі справляння збору:</p> <p>а) адміністраціями готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та іншими закладами готельного типу, санаторно-курортними закладами;</p> <p>б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;</p> <p>в) юридичними особами або фізичними особами – підприємцями, уповноваженими сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.</p> <p>2.2. Перевірка факту реєстрації підрозділу без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності</p>	Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів, спеціальні договори про справляння збору, Статут підприємства або інші установчі документи суб'єкта підприємницької діяльності, Свідоцтво про державну реєстрацію, Довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), дані про види діяльності, якими займається підприємство, дані про організаційну структуру підприємства

Продовження табл. 7.4

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		кої діяльності, платником збору в органі державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки	
III	Аудит правильності визначення об'єкта та бази оподаткування збором	3.1. Перевірка порядку встановлення вартості проживання. 3.2. Перевірка виключення зі складу вартості проживання з метою розрахунку бази оподаткування збором ПДВ, витрат на харчування та побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду	Накази про встановлення плати за проживання, розрахунки (кошториси) плати за проживання, Первинні документи, які підтверджують факт сплати вартості проживання (фіскальні чеки, квитанції тощо)
IV	Аудит правильності встановлення ставки збору	4.1. Перевірка ставки збору, встановленої органами місцевого самоврядування. 4.2. Перевірка правильності застосованої ставки податку при визначенні суми послуг на проживання	Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів
V	Аудит визначення платників збору	5.1. Перевірка правильності визначення переліку пільгових категорій осіб, які не можуть бути платниками збору згідно з пп. 268.2.2 ПКУ. 5.2. Перевірка наявності документів, які підтверджують обґрунтованість віднесення певних категорій осіб до пільгової категорії	Копії таких документів: паспорт громадянина України або паспортний документ, виданий уповноваженими державними органами України чи іншої держави або статутними організаціями ООН, документ, що підтверджує громадянство, посвідчує особу пред'явника, дає право на

Продовження табл. 7.4

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
			<p>в'їзд або виїзд з держави і визнаний Україною, договір найму (оренди) житла, наказ (розпорядження) на відрядження із зазначенням: пункту призначення, назви підприємства, куди відряджений працівник, строку й мети відрядження, посвідчення на відрядження, посвідчення особам, які одержують державну соціальну допомогу відповідно до Закону України "Про державну соціальну допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам", посвідчення та нагрудні знаки ветеранів війни, посвідчення учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС, путівки, курсівки, документ, що засвідчує особу, яка супроводжує інвалідів і групи або дітей-інвалідів</p>
VI	<p>Аудит повноти та правильності визначення та сплати авансових платежів збору за період з січня по липень 2011 р.</p>	<p>6.1. Арифметичний перерахунок авансового платежу за кожний місяць, виходячи з тривалості проживання та плати за проживання за вирахуванням ПДВ та певного складу витрат. 6.2. Перевірка своєчасності сплати авансових платежів, які повинні сплачуватися до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому до 28 (29) включно) за місцем реєстрації податкового агента або його підрозділу без статусу юридичної особи</p>	<p>Первинні документи, які підтверджують факт провадження діяльності та надання послуг за проживання (фіскальні чеки, квитанції тощо), виписки банку, дані аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 31 "Рахунки у банках"</p>

Продовження табл. 7.4

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
VII	Аудит податкової декларації зі збору та порядку сплати суми збору	<p>7.1. Перевірка правильності складання податкової декларації туристичного збору, затвердженої наказом ДПА України "Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору" від 24.12.2010 № 1014, яка передбачає перевірку заповнення всіх реквізитів та арифметичних перерахунків показників.</p> <p>7.2. Перевірка своєчасності подання податкової декларації до органів державної податкової служби, яка згідно з пп. 49.18.2 ПКУ повинна подаватися протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.</p> <p>7.3. Перевірка правильності розрахунку суми збору за податковий квартал (враховуючи суму авансових платежів у період з січня по липень 2011 р.).</p> <p>7.4. Перевірка своєчасності сплати суми збору за звітний квартал, яка згідно з п. 57.1 ПКУ має сплачуватися протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації</p>	Податкова декларація туристичного збору, суми авансових платежів за даними виписок банку, первинні документи, які підтверджують факт провадження діяльності (фіскальні чеки, квитанції тощо), платіжні документи та виписки банку стосовно сплати остаточної суми збору, дані аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 31 "Рахунки у банках"
VIII	Аудит обліку нарахування та сплати туристичного збору	8.1. Перевірка включення суми туристичного збору до складу плати за проживання та вирахування його суми при визначенні чистого доходу (виручки) від надання послуг.	Дані синтетичного обліку за рахунками 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Туристичний збір"), 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг",



Закінчення табл. 7.4

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		8.2. Перевірка правильності застосування кореспонденції рахунків при нарахуванні та сплаті збору	дані податкового обліку стосовно складу доходів при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток
IX	Аудит самостійного виправлення помилок, допущених при обчисленні та сплаті податків у минулих звітних періодах	9.1. Перевірка правильності та обґрунтованості трактування помилки при нарахуванні та сплаті збору. 9.2. Перевірка правильності здійснення виправних записів в бухгалтерському обліку та податковій документації. 9.3. Перевірка правильності розрахунку суми помилки та штрафної санкції. 9.4. Встановлення правильності заповнення перерахунку податкового зобов'язання туристичного збору, який складається у разі уточнення податкових зобов'язань за минулий податковий (звітний) період у складі звітної або звітної нової декларації і подається разом з такою декларацією, затверджені наказом ДПА України "Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору" від 24.12.2010 № 1014. 9.5. Перевірка своєчасності сплати суми донарахованого податку та штрафних санкцій	Перерахунок податкового зобов'язання туристичного збору, Податкова декларація туристичного збору за період, в якому виявлена помилка, дані синтетичного обліку за рахунком 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Туристичний збір"), дані податкового обліку стосовно складу витрат при визначенні податку на прибуток

туристичного збору покладається на податкових агентів, якими згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради можуть бути:

- а) адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та інших закладів готельного типу, санаторно-курортних закладів;

- б) квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;
- в) юридичні особи або фізичні особи – підприємці, уповноважені сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Особливістю справляння збору є зазначення податковими агентами суми сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею). Отже, одним з основних етапів перевірки нарахування туристичного збору є перевірка правильності заповнення відповідних документів та формування вартості проживання.

При цьому існують пільгові категорії осіб, які не є платниками збору, а отже, вони не повинні його сплачувати в складі ціни проживання. Платниками збору не можуть бути особи, які:

- а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;
- б) особи, які прибули у відрадження;
- в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів і групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжувачого);
- г) ветерани війни;
- г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію Міністерства охорони здоров'я України;
- е) діти віком до 18 років;
- є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

З метою визнання правомірності надання пільги податковий агент повинен мати копії відповідних документів, що підтверджують належність особи до пільгової категорії (путівки або курсівки можуть бути оригіналом). Особи, які не надали відповідних документів, що засвідчують їх належність до пільгової категорії, є платниками збору.

Аудитор повинен перевірити наявність таких документів та відповідність існуючим вимогам щодо їх оформлення. Розглянемо такі документи детальніше.

Відповідно до ст. 1 розділу I Закону України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 № 959-ХІІ постійне місце проживання – це місце проживання на території якої-небудь держави не менше одного року фізичної особи, яка не має постійного місця проживання на території інших держав і має намір проживати на території цієї держави протягом необмеженого строку, не обмежуючи таке проживання певною метою, і за умови, що таке проживання не є наслідком виконання цією особою службових обов’язків або зобов’язань за договором (контрактом). Статтею 759 параграфу 1 глави 58 Цивільного кодексу України визначено, що за договором найму (оренди) житла одна сторона – власник житла (наймодавець) передає або зобов’язується передати другій стороні (наймачеві) житло для проживання у ньому на певний строк за плату.

Отже, постійне місце проживання може бути підтверджене паспортом громадянина України або паспортним документом, виданим уповноваженими державними органами України чи іншої держави або статутними організаціями ООН, документом, що підтверджує громадянство, посвідчує особу пред’явника, дає право на в’їзд або виїзд з держави і визнаний Україною, а проживання на умовах договору найму – договором найму (оренди) житла.

Підпунктом 1.1 п. 1 розділу I Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон (зі змінами та доповненнями), затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59, встановлено, що направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником цього підприємства або його заступником і оформляється наказом (розпорядженням) із зазначенням: пункту призначення, назви підприємства, куди відряджений працівник, строку й мети відрядження. Отже, перебування особи у відрядженні підтверджується наказом або розпорядженням підприємства про направлення працівника у відрядження.

Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 16.11.2007 № 612 затверджено Порядок обліку, зберігання, оформлення та видачі посвідчень особам, які одержують державну соціальну допомогу відповідно до Закону України “Про державну соціальну

допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам” та затверджено додатком 1 до п. 1.1 Порядку форми та змісту такого посвідчення.

Статтею 4 розділу II Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” від 22.10.1993 № 3551 (далі – Закон № 3551) визначено, що ветеранами війни є особи, які брали участь у захисті Батьківщини чи в бойових діях на території інших держав. До ветеранів війни належать: учасники бойових дій, інваліди війни, учасники війни.

Ветеранам війни вручаються посвідчення та нагрудні знаки. Порядок виготовлення та видачі посвідчень і знаків встановлюється Кабінетом Міністрів України та міжнародними договорами, в яких бере участь Україна (ст. 18 Закону № 3551). Зразки посвідчення, що видаються ветеранам війни, затверджено постановою Кабінету Міністрів України “Про порядок видачі посвідчень і нагрудних знаків ветеранів” від 12.05.1994 № 302.

Статтею 9 розділу II Закону України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” від 28.02.1991 № 796-ХІІ (зі змінами та доповненнями) визначено осіб – учасників ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС. Це громадяни, які брали безпосередню участь у ліквідації аварії та її наслідків.

Статус учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС підтверджується посвідченням учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС встановленого зразка, який затверджено постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку видачі посвідчень особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” від 20.01.1997 № 51 (зі змінами та доповненнями).

Отже, особи, які належать до категорії інвалідів, дітей-інвалідів, ветеранів війни, учасників ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС, підтверджують свій статус відповідним посвідченням, а особи, що супроводжують інвалідів і групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого) – документ, що засвідчує таку особу.

Наявність путівки або курсівки є підставою для надання пільги зі сплати збору. Путівка – це грошовий документ, який гарантує його власнику отримання послуг у санаторно-курортних закладах, пансіонатах, які реалізували цю путівку. Форму путівки затверджено постановою правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 25.02.2009 № 16. Курсівка – це грошовий

документ, який гарантує його власнику амбулаторно-курортне лікування безпосередньо на курорті, є різновидом путівок, які дають право на проходження амбулаторно-курсового лікування і включають лікувальне харчування.

Аудитор повинен перевірити базу справляння збору, якою є вартість усього періоду проживання (ночівлі) за вирахуванням податку на додану вартість, витрат на харчування та побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду (п. 268.4 ПКУ), та перерахувати суму збору, використовуючи затверджену місцевими органами самоврядування ставку збору. Ставка збору встановлюється в розмірі від 0,5 до 1 % до бази справляння збору. Слід враховувати, що сума збору включається до вартості проживання і повинна зазначатися окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Порядок обчислення та строки сплати збору за місця для паркування транспортних засобів визначені п. 266.7 ст. 266 Розділу XII ПКУ. Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу, але аудитору слід враховувати, що сам порядок сплати змінювався протягом 2011–2012 рр. Так, до липня 2011 р. туристичний збір сплачувався до місцевих бюджетів авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому до 28 (29) включно), а остаточна сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за податковий (звітний) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), повинна була бути сплачена у строки, визначені для квартального податкового періоду. З липня 2011 р. скасовано авансові внески, а сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, повинна сплачуватися щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк за місцезнаходженням податкових агентів. Особливу увагу слід звернути на порядок сплати збору тими податковими агентами, які мають підрозділи без статусу юридичної особи, які надають послуги з тимчасового проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента. Такі підрозділи повинні бути також зареєстровані як податкові агенти в органі державної податкової служби за місцезнаходженням підрозділу (пп. 268.7.2 ПКУ).

Типовими помилками, які можуть виникати при нарахуванні та сплаті туристичного збору, є:

- несплата туристичного збору податковими агентами внаслідок незнання рішень місцевих органів самоврядування;
- відсутність зазначення туристичного збору при виписуванні рахунків (квитанцій) на проживання;
- включення збору до складу витрат діяльності, а не до складу ціни проживання;
- відсутність копій документів за пільговими категоріями осіб, які не повинні сплачувати туристичний збір;
- включення туристичного збору до ціни проживання всіх осіб, не виокремлюючи пільгову категорію;
- порушення строків сплати авансових платежів або взагалі відсутність їх сплати.

### ***Аудит збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності***

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.
2. Наказ Державної податкової служби України “Про затвердження форм та Порядку заповнення торгових патентів, форми Заявки на придбання торгового патенту” від 28.02.2011 № 109.
3. Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів.
4. Закони України про Державний бюджет України на відповідний рік (у частині встановлення розміру мінімальної заробітної плати на 1 січня кожного року).

Слід зазначити, що адміністрування збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, який сплачується у вигляді придбання торгових патентів, є порівняно легкою процедурою для органів державної податкової служби, враховуючи нескладність його сплати. Тому основні порушення, які виникають при справлянні цього збору, полягають не в арифметичних помилках, а при визначенні необхідності його сплати та дотриманні умов, які дають змогу

придбавати пільгові торгові патенти або взагалі звільняють від необхідності їх придбання. Саме на ці моменти і повинен звернути увагу аудитор, здійснюючи аудит нарахування та сплати збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (табл. 7.5).

Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності передбачає придбання торгових патентів. Отже, аудитору необхідно перевірити наявність патентів при проведенні таких видів підприємницької діяльності:

- 1) торговельна діяльність у пунктах продажу товарів;
- 2) діяльність з надання платних побутових послуг;
- 3) торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;
- 4) діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей) (пп. 267.1.1 ПКУ).

При цьому слід звернути увагу на те, що торговий патент має бути оформлений на кожний пункт продажу товарів, надання платних послуг, обміну іноземної валюти, окреме гральне місце.

Необхідно врахувати той факт, що при здійсненні деяких видів торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг суб'єкти господарювання не є платниками цього збору. Перелік таких суб'єктів викладено у пп. 267.1.2 ПКУ і включає, зокрема, об'єкти, що перебувають у державній та комунальній власності, суб'єктів господарювання, які провадять торговельну діяльність виключно з використанням обмеженого кола товарів вітчизняного виробництва (хліб, борошно, сіль, цукор тощо), фізичних осіб – підприємців, які провадять торговельну діяльність у межах ринків усіх форм власності, тощо.

Особливу увагу необхідно приділити перевірі використання пільгового патенту, який дає право провадити торговельну діяльність виключно з використанням чітко визначених груп товарів (підпункти 267.2.1, 267.2.2 ПКУ). Аудитору необхідно встановити види товарів у клієнта та перевірити їх відповідність затвердженому на законодавчому рівні переліку.

Ставки збору встановлюються сільськими, селищними та міськими радами з розрахунку на календарний місяць у відповідному розмірі від мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня календарного року, з урахуванням місцезнаходження пункту продажу товарів та асортименту товарів, пункту з надання платних

Таблиця 7.5

**Програма аудиту збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності**

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
I	Оцінка необхідності сплати збору та умов його справляння	1.1. Перевірити наявність рішень міських, селищних та сільських рад щодо встановлення та умов сплати збору	Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів
II	Аудит правомірності віднесення суб'єкта підприємницької діяльності до складу платників збору	2.1. Вивчення видів діяльності, які здійснює суб'єкт підприємницької діяльності. 2.2. Встановлення факту проведення тих видів підприємницької діяльності, при здійсненні яких необхідним є придбання торгового патенту, пільгового торгового патенту. 2.3. Встановлення надання таких платних послуг, які дають право не відноситися до категорії платників збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг. 2.4. Перевірка наявності відокремлених підрозділів, відокремлених пунктів продажу товарів, надання платних послуг, обміну іноземної валюти, окремих та незалежних гральних місць з метою встановлення необхідності придбання окремих торгових патентів	Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів, Статут підприємства або інші установчі документи суб'єкта підприємницької діяльності, Свідоцтво про державну реєстрацію, Довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), дані про види діяльності, якими займається підприємство, дані про організаційну структуру підприємства
III	Аудит виду торговельного патенту та застосування ставки збору	3.1. Перевірка відповідності виду придбаного торгового патенту фактичним видам діяльності суб'єкта підприємницької діяльності. 3.2. Візуальна перевірка складу товарів з метою визначення обґрунтованості придбання пільгового торгового патенту.	Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів, дані про види діяльності, якими займається підприємство



Продовження табл. 7.5

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		<p>3.3. Перевірка ставки збору, встановленої органами місцевого самоврядування залежно від виду торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг.</p> <p>3.4. Перевірка правильності визначення розміру мінімальної заробітної плати для розрахунку збору, який має бути встановлений законом на 1 січня податкового (звітного) року. Наприклад, при встановленні відповідною сільською, селищною або міською радою в 2011 р. ставки збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності при перевірці має бути застосований розмір мінімальної заробітної плати, установлений на 1 січня 2011 р. у Законі України "Про Державний бюджет України на 2011 р."</p>	
IV	Аудит зберігання та використання торгового патенту	<p>4.1. Перевірка дотримання правил ведення обліку документів суворого обліку для обліку торгових патентів.</p> <p>4.2. Візуальна перевірка правильності розміщення торгового патенту, його відкритості та доступності для огляду.</p> <p>4.3. У випадку розміщення копій торгових патентів перевірка наявності нотаріального засвідчення та збереження оригіналу такого патенту у відповідальній особи суб'єкта господарювання або відокремленого підрозділу.</p> <p>4.4. Перевірка наявності торгового патенту за фактичною адресою (місцезнаходженням) пункту продажу товарів, надання плат-</p>	Торговий патент

Закінчення табл. 7.5

№	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		них послуг, обміну іноземної валюти, грального місця, місця виїзної торгівлі та відсутності факту передачі іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому структурному підрозділу такого суб'єкта. 4.5. Перевірка дотримання строків дії торгового патенту	
V	Аудит сплати збору	5.1. Перевірка дотримання строків сплати збору авансовим внеском. 5.2. Перевірка повноти сплати збору	Виписки банку, дані аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 31 "Рахунки у банках"
VI	Аудит відображення в бухгалтерському та податковому обліку суми збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності	6.1. Перевірка правильності відображення збору в бухгалтерському обліку (при авансовому внеску як витрати майбутніх періодів, а в подальшому при визначенні розміру податку на прибуток вартість патенту відображається на зменшення заборгованості перед бюджетом зі сплати цього податку, але у випадку відсутності податку на прибуток відображається у складі витрат поточного періоду). 6.2. Перевірка наявності та правильності окремого податкового обліку та визначення податку на прибуток від кожного виду діяльності, що підлягає патентуванню, та від іншої діяльності. 6.3. Перевірка факту врахування вартості торгового патенту у разі зменшення податкового зобов'язання платника податку на прибуток	Дані синтетичного обліку за рахунками 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунками "Податок на прибуток", "Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності"), 39 "Витрати майбутніх періодів", дані податкового обліку стосовно складу доходів при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, Декларація про прибуток

послуг та виду платних послуг. Отже, при проведенні аудиту аудитор повинен ознайомитися з відповідними рішеннями рад місцевих органів самоврядування.

Під час перевірки сплати збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності у вигляді придбання короткострокового патенту аудитор повинен враховувати, що він оформлюється тільки для проведення торговельної діяльності протягом обмеженого терміну (наприклад, для проведення ярмарків, виставок-продажів та інших короткотермінових заходів, пов'язаних з демонстрацією та продажем товарів).

Особливу увагу аудитор повинен приділити дотриманню строків дії торгового патенту, який у більшості випадків становить 60 календарних місяців, крім короткотермінового торгового патенту, строк дії якого становить від одного до п'ятнадцяти днів, та торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг, строк дії якого становить вісім календарних кварталів. Обов'язково слід дослідити строки сплати збору, який проводиться щомісячно до 15 числа місяця, що передує звітному місяцю (для звичайного торгового патенту), не пізніше як за один календарний день до початку провадження діяльності при придбанні короткотермінового торгового патенту та не пізніше 15 числа місяця, який передує звітному кварталу при придбанні патенту, який дає право на здійснення діяльності у сфері розваг.

Окремим етапом перевірки є дослідження порядку зберігання та використання торгового патенту, оскільки ПКУ передбачені чіткі вимоги щодо його обліку (бланк торгового патенту є документом суворого обліку), розміщення (торговий патент має бути відкритим та доступним для огляду, розміщуватися на доступних для огляду місцях – фронтальна вітрина, табличка в автомагазині тощо).

Типовими помилками, які можуть виникати при нарахуванні та сплаті збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, є:

- провадження діяльності без придбання торгового патенту;
- придбання одного торгового патенту за наявності кількох пунктів продажу товарів, надання платних послуг, обміну іноземної валюти, кількох окремих гральних місць;
- реалізація товарів, які не включені до переліку, який дозволяє здійснювати діяльність з придбанням пільгового патенту;
- порушення строків оплати торгового патенту;

- використання торгового патенту, строк дії якого закінчився;
- порушення умов розміщення торгового патенту;
- використання неправильного розміру мінімальної заробітної плати для розрахунку суми збору.

#### 7.4. АУДИТ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту плати за землю, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.
2. Земельний кодекс України від 25.10.2011 № 2768-III.
3. Наказ Державної податкової служби України “Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)” від 24.12.2010 № 1015.
4. Лист Державного комітету України із земельних ресурсів “Індексація нормативної грошової оцінки земель станом на 1 січня 2011 року” від 11.01.2011 № 344/22/6-11.
5. Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затверджений спільним наказом Державного комітету України із земельних ресурсів, Міністерства аграрної політики України, Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України, Української академії аграрних наук від 27.01.2006 № 18/15/21/11.
6. Порядок нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель у межах населених пунктів), затверджений спільним наказом Державного комітету України із земельних ресурсів, Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України, Державного комітету України по водному господарству, Міністерства аграрної політики України, Державного комітету лісового господарства України, Української академії аграрних наук від 27.01.2006 № 19/16/22/11/17/12.
7. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Методики визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб” від 29.12.2010 № 1253.

8. Класифікація видів цільового призначення земель, затверджена наказом Державного комітету України із земельних ресурсів від 23.07.2010 № 548.
9. Рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо пільг по земельному податку стосовно конкретних видів земельних ділянок.

При проведенні аудиту плати за землю (табл. 7.6) аудитор повинен враховувати, що фактично цей податок представлений двома видами: безпосередньо земельним податком та орендною платою за земельні ділянки державної або комунальної власності.

Основні етапи аудиту плати за землю можна представити так:

- перевірка правильності віднесення суб'єкта підприємницької діяльності до категорії платників плати за землю, які в ПКУ представлені двома категоріями: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі (ст. 269 ПКУ);
- перевірка повноти та правильності визначення об'єкта оподаткування та бази оподаткування, враховуючи її цільове призначення, місцезнаходження, площу, наявність/відсутність нормативної грошової оцінки та необхідності її індексації, наявність рішень відповідних місцевих рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок, яку планується застосовувати в плановому бюджетному періоді, та дати їх офіційного оприлюднення (статті 271–280, 289 ПКУ);
- оцінка правильності застосування ставок плати за землю залежно від категорії земель (статті 271–280, 289 ПКУ), з урахуванням наявності рішень відповідних місцевих рад щодо затвердження ставок податку на земельні ділянки, та дати їх офіційного оприлюднення (пп. 275.3.1 ПКУ);
- перевірка обґрунтованості застосування пільг з податку, які включають перелік фізичних та юридичних осіб певних категорій, які звільняються від сплати податку, та перелік земельних ділянок, які не підлягають оподаткуванню, з урахуванням того, що такі пільги згідно з п. 284.1 можуть встановлювати Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні, міські, селищні та сільські ради (статті 281–284 ПКУ);
- перевірка порядку обчислення плати за землю та його розподілу у випадках, коли на земельній ділянці розташована будівля,

Таблиця 7.6

**Програма аудиту плати за землю та орендної плати  
за земельні ділянки державної або комунальної власності**

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
<b>Аудит плати за землю</b>			
I	Аудит правомірності віднесення суб'єкта господарювання до складу платників плати за землю	<p>1.1. Встановлення наявності документів, які дають підстави визнати суб'єкта власником земельної ділянки, земельних часток (паїв), землекористувачем, орендарем земельної ділянки.</p> <p>1.2. Перевірка наявності рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо пільг по земельному податку конкретним суб'єктам господарювання.</p> <p>1.3. Вивчення видів діяльності та характеристик суб'єктів господарювання з метою встановлення наявності (відсутності) підстав для звільнення від плати за землю</p>	<p>Договір оренди земельної ділянки, Державний акт на право власності на землю, Державний акт на право користування землею, дані Державного земельного кадастру, рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо пільг по земельному податку, Статут підприємства або інші установчі документи суб'єкта підприємницької діяльності, Свідоцтво про державну реєстрацію, Довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), дані про види діяльності, якими займається підприємство</p>
II	Аудит правильності визначення об'єкта та бази оподаткування платою за землю	<p>2.1. Визначення характеристик земельної ділянки: – її цільове призначення; – місце розташування; – площа земельної ділянки; – наявність грошової оцінки.</p> <p>2.2. Перевірка наявності та дати офіційного оприлюднення органом місцевого самоврядування рішень рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок.</p> <p>2.3. Перевірка наявності рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських,</p>	<p>Дані Державного земельного кадастру, грошова оцінка земельної ділянки, дані про індексацію грошової оцінки, отримані з територіальних відділів земельних ресурсів, рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо пільг по земельному податку</p>

Продовження табл. 7.6

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		<p>селищних та сільських рад щодо пільг по земельному податку стосовно конкретних видів земельних ділянок.</p> <p>2.4. Перевірка наявності (відсутності) у суб'єкта господарювання земельних ділянок, які не підлягають оподаткуванню.</p> <p>2.5. Арифметичний перерахунок нормативної грошової оцінки земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, встановленого нормативними документами Держкомзему.</p> <p>2.6. Перевірка правильності виділення земельних ділянок, за якими нормативної грошової оцінки не проведено, та визначення їх площі</p>	
III	Аудит встановлення ставок податку	<p>3.1. Перевірка правильності застосування ставки податку залежно від характеристик земельних ділянок, які підлягають оподаткуванню платою за землю.</p> <p>3.2. Перевірка наявності рішень сільських, селищних та міських рад щодо затвердження диференційованих ставок податку за земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено, та дати їх офіційного оприлюднення відповідним органом місцевого самоврядування.</p> <p>3.3. Перевірка наявності рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо встановлення пільгових ставок по земельному податку</p>	Дані Державного земельного кадастру, рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо пільг по земельному податку, рішення сільських, селищних та міських рад щодо затвердження диференційованих ставок податку за земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено

Продовження табл. 7.6

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
IV	Аудит порядку обчислення плати за землю та подання податкової декларації з плати за землю	<p>4.1. Арифметичний перерахунок плати за землю по кожній оподаткованій категорії земель, виходячи з її бази оподаткування та ставок і пільг, передбачених ст. 276 Податкового кодексу України.</p> <p>4.2. Перевірка правильності розподілу податку за земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, та за земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб.</p> <p>4.3. Перевірка факту подання річної декларації з плати за землю не пізніше 20 лютого поточного року або щомісячних податкових декларацій протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.</p> <p>4.4. Перевірка факту подання податкової декларації за нововідведені земельні ділянки або за нововкладеними договорами оренди.</p> <p>4.5. Перевірка факту подання податкової декларації у разі зміни протягом року об'єкта та/або бази оподаткування протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися такі зміни.</p> <p>4.6. Формальна перевірка правильності заповнення реквізитів податкових декларацій з плати за землю.</p> <p>4.7. Арифметична перевірка правильності розрахунків у податковій декларації з плати за землю</p>	Податкова декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)



Продовження табл. 7.6

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
V	Аудит порядку сплати плати за землю	5.1. Перевірка повноти перерахування податкового зобов'язання плати за землю, визначеного у податковій декларації на поточний рік, рівними частками кожен місяць. 5.2. Перевірка своєчасності перерахування щомісячної частки плати за землю протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця	Виписки банку, дані обліку за рахунком 31 "Рахунки в банках", Податкова декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)
VI	Аудит бухгалтерського та податкового обліку плати за землю	6.1. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включати плату за землю відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати". 6.2. Перевірка правильності застосування кореспонденції рахунків при нарахуванні та сплаті збору. 6.3. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включити плату за землю при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток	Дані синтетичного обліку за рахунком 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Плата за землю"), дані податкового обліку стосовно складу витрат при визначенні податку на прибуток
<b>Аудит орендної плати за земельні ділянки</b>			
I	Аудит обґрунтованості віднесення суб'єкта господарювання до складу платників плати за землю у вигляді орендної плати	1.1. Встановлення наявності документів, які дають підстави визнати суб'єкта орендарем земельної ділянки. 1.2. Вивчення умов договору на оренду земельної ділянки	Договір оренди земельної ділянки, рішення відповідного органу місцевого самоврядування про передачу земельної ділянки в оренду чи в постійне користування
II	Аудит визначення розміру орендної плати	2.1. Визначення характеристик земельної ділянки, яку взято в оренду: – її цільове призначення; – місце розташування;	Дані Державного земельного кадастру, грошова оцінка земельної ділянки, дані про індексацію грошової оцінки, отримані з територіальних

Продовження табл. 7.6

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		<p>– площа земельної ділянки; – наявність грошової оцінки.</p> <p>2.2. Арифметичний перерахунок нормативної грошової оцінки земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, встановленого нормативними документами Держкомзему.</p> <p>2.3. Розрахунок мінімальних та максимальних обмежень орендної плати.</p> <p>2.4. Визначення дотримання умов щодо мінімальних та максимальних розмірів орендної плати</p>	<p>відділів земельних ресурсів, рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо пільг по земельному податку</p>
III	<p>Аудит порядку обчислення орендної плати за землю та подання податкової декларації з плати за землю</p>	<p>3.1. Арифметичний перерахунок орендної плати за кожною категорією орендованих земель.</p> <p>3.2. Перевірка факту подання річної декларації з плати за землю або щомісячних податкових декларацій.</p> <p>3.3. Перевірка факту подання податкової декларації за нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди.</p> <p>3.4. Перевірка факту подання податкової декларації у разі зміни протягом року об'єкта та/або бази оподаткування протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися такі зміни.</p> <p>3.5. Формальна перевірка правильності заповнення реквізитів податкових декларацій з плати за землю.</p> <p>3.6. Арифметична перевірка правильності розрахунків у податковій декларації з плати за землю</p>	<p>Податкова декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)</p>

Закінчення табл. 7.6

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
IV	Аудит порядку сплати плати за землю у вигляді орендної плати за земельну ділянку	4.1. Перевірка повноти перерахування податкового зобов'язання плати за землю, визначеного у податковій декларації на поточний рік, рівними частками кожен місяць. 4.2. Перевірка своєчасності перерахування щомісячної частки плати за землю протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця	Виписки банку, дані обліку за рахунком 31 "Рахунки в банках", Податкова декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)
V	Аудит бухгалтерського та податкового обліку плати за землю	5.1. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включати плату за землю відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати". 5.2. Перевірка правильності застосування кореспонденції рахунків при нарахуванні та сплаті збору. 5.3. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включити плату за землю при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток	Дані синтетичного обліку за рахунком 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Плата за землю"), дані податкового обліку стосовно складу витрат при визначенні податку на прибуток

яка знаходиться у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, або у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб (статті 286, 287 ПКУ);

- перевірка порядку обчислення орендної плати за земельну ділянку (ст. 288 ПКУ);
- перевірка правильності складання та своєчасності надання податкової декларації з плати за землю, з огляду на те, що ПКУ передбачено можливість вибору між поданням податкової декларації на поточний рік до 20 лютого поточного року та поданням щомісяця нових звітних податкових декларацій протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним (ст. 286 ПКУ);

- перевірка своєчасності та повноти сплати земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності;
- перевірка правильності самостійного виправлення помилок, допущених при обчисленні та сплаті плати за землю у минулих звітних періодах.

У випадку якщо плата за землю сплачується у вигляді орендної плати за земельну ділянку, аудитор основну увагу повинен приділити перевірці визначення розміру орендної плати, яка встановлюється в договорі оренди. Така перевірка передбачає встановлення факту дотримання мінімальних та максимальних обмежень стосовно розміру орендної плати, які ув'язуються із розміром земельного податку для конкретних категорій земель та її нормативною грошовою оцінкою.

Типовими помилками при нарахуванні та сплаті плати за землю та орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності є:

- порушення у визначенні ставки податку залежно від характеристик земельних ділянок, які підлягають оподаткуванню платою за землю;
- неправильне визначення нормативної грошової оцінки земельних ділянок та коефіцієнта індексації, помилки при перерахунку нормативної грошової оцінки земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації;
- порушення при визначенні площі земельних ділянок, за якими нормативної грошової оцінки не проведено;
- помилки при розподілі податку за земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності або у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб;
- неподання податкової декларації за нововідведені земельні ділянки, за новоукладеними договорами оренди або при зміні об'єкта та/або бази оподаткування;
- порушення при щомісячних платежах плати за землю;
- порушення умов щодо мінімальних та максимальних розмірів орендної плати.

## 7.5. АУДИТ ЗБОРУ ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту збору за спеціальне використання лісових ресурсів, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.
2. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 № 3853-XII.
3. Порядок спеціального використання лісових ресурсів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 761.
4. Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 761.
5. Правила рубок головного користування, затверджені наказом Державного комітету лісового господарства України від 23.12.2009 № 364.
6. Правила поліпшення якісного складу лісів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 724.
7. Наказ Державної податкової служби України “Про затвердження форми Податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів” від 24.12.2010 № 1019.
8. Рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо ставок збору за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів.

Особливістю проведення перевірки збору за спеціальне використання лісових ресурсів (табл. 7.7) є те, що до механізму його нарахування та сплати залучені не лише лісокористувачі, а й “суб’єкти лісових відносин”, які видають спеціальні дозволи на заготівлю деревини в порядку рубок головного користування (органи виконавчої влади з питань лісового господарства Автономної Республіки Крим, територіальні органи центрального органу виконавчої влади з питань лісового господарства) та спеціальні дозволи на інші види спеціального використання лісових ресурсів (власники лісів або постійні лісокористувачі), обчислюють суму збору та в обов’язковому порядку зазначають у таких дозволах (лісорубних та лісових квитках), щокварталь-

Таблиця 7.7

**Програма аудиту збору за спеціальне використання лісових ресурсів**

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
I	Аудит правомірності віднесення суб'єкта господарювання до складу платників збору за спеціальне використання лісових ресурсів	<p>1.1. Аналіз видів діяльності підприємства з метою встановлення правомірності віднесення суб'єкта до складу платників зборів за спеціальне використання лісових ресурсів.</p> <p>1.2. Перевірка наявності та правомірності оформлення документів, які дають право на постійне, довгострокове та короткострокове тимчасове користування лісами</p>	Статут підприємства або інші установчі документи суб'єкта підприємницької діяльності, Свідоцтво про державну реєстрацію, Довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), дані про види діяльності, якими займається підприємство, спеціальні дозволи (лісорубні та лісові квитки), державний акт на право постійного користування земельною ділянкою, договори на довгострокове тимчасове користування лісами
II	Аудит визначення об'єкта та бази оподаткування збором	<p>2.1. Перевірка правильності та повноти визначення об'єкта оподаткування збором: деревина, другорядні лісові матеріали та побічні лісові користування, використання корисних властивостей лісів.</p> <p>2.2. Перевірка правильності класифікації деревини за основними та неосновними лісовими породами, за найменуваннями лісових порід, на ділову та дров'яну, за розміром.</p> <p>2.3. Перевірка правильності класифікації лісів та місць заготівлі за поясами та розрядами.</p> <p>2.4. Перевірка правильності класифікації операцій із заготівлі деревини на заготівлю деревини в порядку рубок головного користування, на деревину, використану для технологічних потреб, на ліквід з крони, на порубкові залишки, що підлягають використанню, на деревину, заготовлену під час ви-</p>	Спеціальні дозволи, лісорубні та лісові квитки, дані первинного обліку лісокористувачів, акти огляду місць використання лісових ресурсів

Продовження табл. 7.7

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		біркових рубок головного користування та при здійсненні заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення та посилення захисних властивостей	
III	Аудит ставок збору за спеціальне використання лісових ресурсів та порядку визначення суми збору	<p>3.1. Перевірка правильності застосування ставки збору залежно від виду деревини, порядку її отримання та заготівлі, розподілу лісів за поясами, місць заготівлі за розрядами.</p> <p>3.2. Перевірка наявності рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо ставок збору за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів.</p> <p>3.3. Перевірка правильності розрахунку суми збору та його зазначення в лісорубних та лісових квитках.</p> <p>3.4. Перевірка наявності обґрунтованих підстав та правильності здійснення перерахунку збору у випадку допущення технічних помилок, анулювання лісорубного або лісового квитка у зв'язку з виділенням земель для інших потреб.</p> <p>3.5. Перевірка наявності обґрунтованих підстав для надання відстрочки лісокористувачам, дотримання максимальних строків її надання, правильності розрахунку суми, на яку збільшується збір</p>	Спеціальні дозволи, лісорубні та лісові квитки, дані первинного обліку лісокористувачів, акти огляду місць використання лісових ресурсів, податковий розрахунок збору, рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо ставок збору за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів
IV	Аудит порядку подання податкового розрахунку суми збору	4.1. Арифметичний перерахунок суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів, виходячи з об'єкта оподаткування та ставок.	Податковий розрахунок зі збору за спеціальне використання лісових ресурсів, дані синтетичного обліку за рахунком 64 "Розрахунки з

Продовження табл. 7.7

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		<p>4.2. Перевірка своєчасності подання податкового розрахунку до органів державної податкової служби, яка згідно з пп. 49.18.2 та п. 250.2 ПКУ має подаватися протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.</p> <p>4.3. Перевірка дотримання обмежень щодо суми збору (не більше 50 % однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується збір) та характеристик лісокористувачів (з іншої області, які сплачують збір повністю до видачі їм спеціального дозволу), які дають право не подавати податковий розрахунок.</p> <p>4.4. Формальна перевірка правильності заповнення реквізитів у податковому розрахунку.</p> <p>4.5. Арифметична перевірка правильності відображення результатів перерахунку збору у податковому розрахунку.</p> <p>4.6. Перевірка своєчасності сплати суми збору за звітний квартал, який згідно з пп. 57.1 та п. 250.2 ПКУ має сплачуватися протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації.</p> <p>4.7. Перевірка факту доплати суми збору за строками, що минули, при отриманні дозволу в поточному році (або донарахуванні суми збору) після чергового строку сплати збору</p>	<p>бюджетом” (за субрахунком “Збір за спеціальне використання лісових ресурсів”), 31 “Рахунки у банках”, виписки банку тощо, спеціальні дозволи (лісорубний та лісовий квиток)</p>



Закінчення табл. 7.7

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
V	Аудит бухгалтерського та податкового обліку збору за спеціальне використання лісових ресурсів	5.1. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включати збір відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати". 5.2. Перевірка правильності застосування кореспонденції рахунків при нарахуванні та сплаті збору. 5.3. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включити збір за спеціальне використання лісових ресурсів при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток	Дані синтетичного обліку за рахунками 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Збір за спеціальне використання лісових ресурсів"), дані податкового обліку стосовно складу витрат при визначенні податку на прибуток

но подають перелік лісокористувачів, яким у визначеному порядку видано лісорубний або лісовий квитки. До обов'язків лісокористувачів віднесено необхідність подачі податкового розрахунку збору та його сплата в повному обсязі за всю дозволену для заготівлі кількість деревини та інші види спеціального використання лісових ресурсів.

Перевіряючи розрахунок суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів, слід упевнитися у правильному визначенні ставок збору. При заготівлі деревини основних та неосновних порід такі ставки встановлено у гривнях за один щільний кубічний метр деревини окремо для ділової (без кори) та дров'яної (з корою) у розрізі лісових порід за першим і другим поясом, а також у розрізі 1–5 розрядів окремо для великої, середньої та дрібної деревини. Зменшені ставки збору встановлені за ліквід з крони (40 % від загальної), за порубкові залишки, що підлягають використанню, і на деревину, заготовлену під час вибіркових рубок (20 % від загальної), на деревину, заготовлену під час заходів щодо поліпшення якісного складу лісів (50 % від загальної). Слід враховувати, що за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів ставки встановлюються рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласними та міськими радами.

Незважаючи на те, що сума збору визначається заздалегідь при видачі дозволу, за фактом використання або заготівлі лісових ресур-

сів може виникати необхідність у його перерахунку, що має бути підтверджено актом огляду місць спеціального використання лісових ресурсів. Інші випадки необхідності перерахунку збору визначені ст. 333 ПКУ (виправлення технічних помилок, анулювання лісорубного або лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб, надання лісокористувачам відстрочки на заготівлю деревини, на вивезення, при додатковому продовженні строку вивезення). Слід враховувати, що законодавством не передбачено зменшення суми збору у разі неповної заготівлі деревини або непроведення її взагалі, тому такі лісокористувачі збір обчислюють та сплачують повністю за дозволену для заготівлі кількість деревини, що зазначена в дозволі.

Здійснюючи перевірку правильності застосування ставок збору, варто мати на увазі, що оскільки вони встановлені у вартісному розмірі, то згідно з п. 29.2 ст. 29 ПКУ підлягають щорічній індексації, яка має здійснюватися на підставі проекту закону про внесення змін до ПКУ з урахуванням індексів споживчих цін та індексів цін виробників промислової продукції, який щороку до 1 червня вноситься Кабінетом Міністрів України до Верховної Ради України.

Типовими помилками при нарахуванні та сплаті збору за спеціальне використання лісових ресурсів є:

- помилки при визначенні ставок збору залежно від якісних характеристик деревини, місць розташування заготівлі;
- порушення передбачених законодавством умов щодо перерахунку збору;
- неподача податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів лісокористувачами, які отримали лісорубні та лісові квитки;
- порушення строків сплати збору та неправильний розподіл його величини за кварталами.

## 7.6. АУДИТ ЗБОРУ ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ВОДИ

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту збору за спеціальне використання води, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.
2. Водний кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради України від 06.06.1995 № 214/95-ВР.

3. Наказ Державної податкової служби України “Про затвердження форм податкових декларацій збору за спеціальне використання води” від 24.12.2010 № 1009.

Платниками податку є первинні та вторинні водокористувачі (до перших належать ті суб'єкти, які отримують воду шляхом забору води з водних ресурсів, до других – ті, які отримують воду від первинних або інших водокористувачів), а також ті суб'єкти господарювання, які використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва (п. 323.1 ПКУ). Слід враховувати, що відповідно до п. 326.2 ПКУ за обсяги води, переданої водокористувачем – постачальником іншим водокористувачам без укладання останніми договору на поставку води, збір нараховується та сплачується таким водокористувачем-постачальником. Бюджетні установи виключені зі складу платників збору, але якщо вони використовують воду для господарської діяльності, спрямованої на отримання доходу, збір має сплачуватися на загальних підставах (п. 326.13 ПКУ).

При цьому тип джерела водопостачання, категорії якості води та глибина об'єкта, з якого забирається вода, не впливають на обов'язок сплати збору за спеціальне використання води суб'єкта господарювання, що здійснює використання води. Винятком є обсяги води, що використовуються для задоволення питних та санітарно-гігієнічних потреб населення. З травня 2012 р. зі складу платників збору виключено водокористувачів, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на певній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, у межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та платників єдиного податку (п. 323.2 ПКУ).

Здійснюючи аудит збору за спеціальне використання води (табл. 7.8), аудитор повинен враховувати таку особливість адміністрування цього податку: основою для розрахунку збору є дозволи на спеціальне використання водних ресурсів, договори на поставку води, а органи, які здійснюють видачу таких дозволів, та водокористувачі, які здійснюють постачання води іншим водокористувачам, щороку до 20 січня подають відповідну інформацію про первинних водокористувачів та водокористувачів – абонентів до органів податкової служби (п. 326.12 ПКУ).

Таблиця 7.8

## Програма аудиту збору за спеціальне використання води

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
I	Аудит правомірності віднесення суб'єкта господарювання до складу платників збору за спеціальне використання води	<p>1.1. Аналіз видів діяльності підприємства з метою встановлення правомірності віднесення суб'єкта до складу платників збору за спеціальне використання води.</p> <p>1.2. Вивчення умов діяльності суб'єктів, під час провадження якої використовуються водні ресурси з метою встановлення можливості та правомірності звільнення від сплати збору.</p> <p>1.3. Аналіз напрямів використання води водокористувачами, які повністю утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів</p>	Статут підприємства або інші установчі документи суб'єкта підприємницької діяльності, Свідоцтво про державну реєстрацію, Довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), дані про види діяльності, якими займається підприємство, ліцензії та дозволи на провадження певних видів діяльності, дозволи на спеціальне водокористування, договори на поставку води, статистична звітність про використання води
II	Аудит визначення об'єкта та бази оподаткування збором	<p>2.1. Перевірка механізму визначення фактичних обсягів використаної води з урахуванням видів діяльності.</p> <p>2.2. Аналіз наявності реальних можливостей для встановлення вимірювальних приладів у разі їх відсутності</p>	Дані первинного обліку згідно з показниками вимірювальних приладів, за відсутності вимірювальних приладів – технологічні дані (тривалість роботи агрегатів, обсяги виробленої продукції чи наданих послуг, витрати електроенергії, пропускна спроможність водопровідних труб за одиницю часу тощо)
III	Аудит ставок збору за спеціальне використання води та порядку визначення суми збору	3.1. Перевірка правильності застосування ставки збору залежно від виду водних ресурсів, напряму їх використання, басейну річок, регіону, виду діяльності суб'єкта господарювання.	Дані про види діяльності, якими займається підприємство, ліцензії та дозволи на провадження певних видів діяльності, дозволи на спеціальне водокористування, договори на поставку

Продовження табл. 7.8

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		<p>3.2. Перевірка застосування коригуючих коефіцієнтів до ставок збору для визначення сум збору для таких суб'єктів, як теплоелектростанції з прямоточною системою водопостачання, житлово-комунальні підприємства.</p> <p>3.3. Перевірка обчислення суми збору у двократному розмірі тими суб'єктами господарювання, які не мають вимірювальних приладів у разі наявності можливостей для їх встановлення.</p> <p>3.4. Перевірка наявності дозволів на спеціальне використання водокористування із встановленими лімітами використання води.</p> <p>3.5. Перевірка обчислення суми збору за понадлімітний фактичний обсяг використаної води у п'ятикратному розмірі.</p> <p>3.6. Перевірка обчислення суми збору за весь фактичний обсяг використаної води у п'ятикратному розмірі у разі відсутності дозволів на спеціальне водокористування та встановлених лімітів</p>	<p>ку води, дані первинного обліку згідно з показниками вимірювальних приладів, за відсутності вимірювальних приладів – технологічні дані</p>
IV	<p>Аудит порядку подання податкової декларації зі збору за спеціальне використання води та сплати податку</p>	<p>4.1. Арифметичний перерахунок суми збору за спеціальне водокористування, виходячи з об'єкта оподаткування, ставки та відповідного коригуючого коефіцієнта.</p> <p>4.2. Перевірка своєчасності подання податкової декларації до органів державної податкової служби, яка згідно з пп. 49.18.2 та п. 250.2 ПКУ має подаватися протягом 40 календарних днів</p>	<p>Податкова декларація зі збору за спеціальне використання води, дані синтетичного обліку за рахунком 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Збір за спеціальне використання води"), 31 "Рахунки у банках", виписки банку тощо</p>

Продовження табл. 7.8

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		<p>що настають за останнім календарним днем звітнього (податкового) кварталу.</p> <p>4.3. Перевірка факту подання до органів державної податкової служби разом з податковою декларацією копії дозволу на поставку води та статистичної звітності про використання води.</p> <p>4.4. Формальна перевірка правильності заповнення реквізитів у податковій декларації.</p> <p>4.5. Арифметична перевірка правильності даних та розрахунків у податковій декларації зі збору за спеціальне використання води.</p> <p>4.6. Перевірка своєчасності сплати суми збору за звітний квартал, який згідно з пп. 57.1 та п. 250.2 ПКУ має сплачуватися протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації</p>	
V	Аудит бухгалтерського та податкового обліку збору за спеціальне використання води	<p>5.1. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включати збір відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати".</p> <p>5.2. Перевірка правильності застосування кореспонденції рахунків при нарахуванні та сплаті збору.</p> <p>5.3. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включити збір за спеціальне використання води при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток.</p> <p>5.4. Перевірка віднесення збору за понадлімітне використання води за рахунок прибутку, що</p>	Дані синтетичного обліку за рахунками 64 "Розрахунки з бюджетом" (за субрахунком "Збір за спеціальне використання води"), дані податкового обліку стосовно складу витрат при визначенні податку на прибуток

Закінчення табл. 7.8

№ з/п	Основні етапи аудиту	Аудиторські процедури	Джерела отримання аудиторських доказів
		залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування	

Основну увагу аудитор повинен приділити перевірці об'єкта та бази оподаткування, ставок податку, коригуючих коефіцієнтів, порядку розрахунку збору, порядку заповнення та подання податкової звітності. Для цього аудитор досліджує механізм визначення фактичних обсягів використаної води, перевіряє дані первинного обліку та технологічні дані, перевіряє наявність встановленого ліміту використання води та фактичні обсяги.

За порушення умов використання водних ресурсів встановлено доволі жорсткі заходи відповідальності. За відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх встановлення існує, збір сплачується у двократному розмірі, за перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води збір обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі за фактичні обсяги використаної води понад встановлений ліміт, а за відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне використання води із встановленими лімітами використання води – у п'ятикратному розмірі за всі обсяги використаної води.

Здійснюючи перевірку правильності застосування ставок збору, слід враховувати, що оскільки вони встановлені у вартісному розмірі, то згідно з п. 29.2 ст. 29 ПКУ підлягають щорічній індексації, яка має здійснюватися на підставі проекту закону про внесення змін до ПКУ з урахуванням індексів споживчих цін та індексів цін виробників промислової продукції, який щороку до 1 червня подаватиметься Кабінетом Міністрів України на розгляд Верховної Ради України.

Типовими помилками при нарахуванні та сплаті збору за спеціальне використання води є:

- помилки у визначенні видів діяльностей, за яких використовуються водні ресурси, при здійсненні яких збір не стягується;
- помилки при визначенні ставки збору та коригуючих коефіцієнтів залежно від характеристик фінансово-господарської діяльності та виду використаної води;

- порушення у веденні первинного обліку обсягів фактично використаної води в умовах використання приладів обліку та при застосуванні технологічних даних;
- сплата збору за звичайними ставками за наявності можливостей для встановлення вимірювальних приладів, при понадлімітному використанні води та за відсутності дозволів на спеціальне водокористування.

### *Питання для самоконтролю*

1. Під час здійснення якої діяльності виникає необхідність сплати екологічного податку? У чому полягають особливості її державного регулювання та контролю?
2. Які документи аудитор використовує для підтвердження правомірності віднесення конкретного суб'єкта господарювання до складу платників екологічного податку?
3. Хто і в яких випадках виступає як податкові агенти при сплаті екологічного податку?
4. Які джерела аудиторських доказів використовує аудитор під час визначення об'єктів оподаткування екологічним податком?
5. Які основні показники досліджує аудитор при визначенні правильності встановлення ставок екологічного податку та коригувальних коефіцієнтів?
6. В яких випадках платники екологічного податку можуть не подавати Податкову декларацію?
7. У чому полягають особливості визначення місця подання податкової декларації з екологічного податку?
8. Які аудиторські процедури виконує аудитор у процесі перевірки порядку заповнення податкової декларації з екологічного податку?
9. Опишіть основні процедури перевірки порядку сплати екологічного податку податковими агентами.
10. Які процедури застосовує аудитор при перевірці порядку ведення бухгалтерського та податкового обліку нарахування та сплати екологічного податку?
11. Охарактеризуйте склад платників збору за спеціальне використання води.
12. Розкрийте особливості сплати збору за спеціальне використання води бюджетними установами.
13. Як здійснюється перевірка об'єкта та бази оподаткування збором на спеціальне використання води?
14. Опишіть випадки, в яких збір за спеціальне використання води не сплачується.
15. Яким чином визначається обсяг понадлімітного використання води?
16. Які джерела аудиторських доказів використовує аудитор при визначенні фактичного обсягу використаної води?
17. В які строки подається податкова декларація зі збору за спеціальне використання води і в які строки сплачується сам збір?



18. Які основні процедури повинен виконати аудитор у процесі перевірки порядку податкового обліку збору за спеціальне використання води?
19. Які документи використовує аудитор як джерела аудиторських доказів при перевірці порядку бухгалтерського та податкового обліку збору за спеціальне використання води?
20. Опишіть відповідальність суб'єктів господарювання за порушення умов використання водних ресурсів.
21. Розкрийте обов'язки лісокористувачів та суб'єктів лісових відносин у процесі нарахування та сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів.
22. Опишіть документи, які дають право на постійне, довго- та короткострокове тимчасове користування лісами.
23. Яким чином визначаються ставки збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
24. Які документи використовує аудитор при перевірці правильності визначення об'єкта оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів?
25. Які характеристики та показники досліджує аудитор при перевірці правильності визначення об'єкта та бази оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів?
26. В які строки подається податковий розрахунок зі збору за спеціальне використання лісових ресурсів та сплачується сам збір?
27. В яких випадках лісокористувачі мають право не подавати податковий розрахунок зі збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
28. Які процедури застосовує аудитор при перевірці порядку ведення бухгалтерського обліку збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
29. В яких випадках виникає необхідність перерахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
30. Які процедури виконує аудитор при перевірці порядку заповнення та подання податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
31. У чому полягають особливості адміністрування та контролю порядку нарахування та сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу?
32. Які документи перевіряє аудитор при визначенні правомірності віднесення суб'єкта господарювання до складу платників збору за першу реєстрацію транспортного засобу?
33. Які основні показники досліджує аудитор при перевірці об'єкта та бази оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу?
34. Які основні характеристики повинен перевірити аудитор при визначенні правильності застосування ставок збору за першу реєстрацію транспортного засобу?
35. За дотримання яких умов та які установи можуть бути звільнені від сплати збору при придбанні транспортних засобів?
36. Які основні процедури виконує аудитор в процесі перевірки правомірності застосування конкретними установами пільг зі сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу?

37. В які строки повинен сплачувати збір та подаватися розрахунок суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу?
38. Які процедури виконує аудитор при перевірці порядку заповнення розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортного засобу?
39. Які основні процедури повинен виконати аудитор у процесі перевірки порядку бухгалтерського обліку нарахування та сплати збору?
40. Які документи використовуються аудитором як джерело аудиторських доказів при перевірці порядку бухгалтерського та податкового обліку збору за першу реєстрацію транспортного засобу?
41. Хто є платниками податку за землю та які документи використовує аудитор для підтвердження правильності віднесення конкретного суб'єкта господарювання до складу платників цього податку?
42. Які категорії юридичних та фізичних осіб звільняються від сплати податку за землю?
43. Які категорії земельних ділянок не підлягають оподаткуванню податком за землю?
44. Які характеристики земельної ділянки досліджує аудитор при перевірці правильності визначення об'єкта та бази оподаткування податком за землю?
45. Які документи використовує аудитор як джерело аудиторських доказів при перевірці правильності визначення об'єкта та бази оподаткування податком за землю?
46. В які строки має подаватися декларація з плати за землю та сплата податку?
47. Хто є платником орендної плати за земельні ділянки та які документи використовує аудитор для підтвердження правильності віднесення конкретного суб'єкта господарювання до складу платників?
48. Опишіть аудиторські процедури, які виконує аудитор у процесі перевірки визначення розміру орендної плати за земельні ділянки.
49. Які основні процедури повинен виконати аудитор у процесі перевірки порядку податкового обліку нарахування та сплати податку за землю й орендної плати за земельні ділянки?
50. Які документи використовує аудитор як джерело аудиторських доказів при перевірці порядку бухгалтерського обліку нарахування та сплати податку за землю й орендної плати за земельні ділянки?
51. Опишіть основні етапи аудиту нарахування та сплати місцевих податків і зборів.
52. У чому полягають особливості справляння місцевих податків і зборів?
53. Які процедури повинен виконати аудитор у процесі перевірки обґрунтованості віднесення конкретного суб'єкта господарювання до складу платників збору за місця для паркування транспортних засобів?
54. Хто належить до категорій “платники туристичного збору” та “податкові агенти з туристичного збору”?
55. Які документи використовує аудитор як джерело аудиторських доказів при визначенні обґрунтованості віднесення конкретних осіб до складу платників туристичного збору?

56. Хто є платниками збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності?
57. Опишіть види торгових патентів та основні процедури, які повинен виконати аудитор у процесі перевірки їх зберігання та використання.
58. Якими є строки подання та строки сплати збору за місця для паркування транспортних засобів?
59. Опишіть основні процедури перевірки порядку складання податкової декларації з туристичного збору.
60. Як здійснюється самостійне виправлення помилок, допущених при обчисленні й сплаті туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів у минулих звітних періодах?

### ***Рекомендовані та використані джерела до розділу 7***

1. Водний кодекс України від 06.06.1995 № 214/95-ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
2. Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні : закон України від 21.03.1991 № 875-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
3. Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту : закон України від 22.10.1993 № 3551 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
4. Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи : закон України від 28.02.1991 № 796-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
5. Про зовнішньоекономічну діяльність : закон України від 16.04.1991 № 959-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Земельний кодекс України від 25.10.2011 № 2768-III (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
7. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон : затв. наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
8. Класифікація видів цільового призначення земель : затв. наказом Державного комітету України із земельних ресурсів України від 23.07.2010 № 548 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
9. Індексція нормативної грошової оцінки земель станом на 1 січня 2011 року : лист Державного комітету України із земельних ресурсів від 11.01.2011 № 344/22/6-11 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
10. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 № 3852-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

11. Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору : наказ Державної податкової служби України від 12.01.2011 № 35/18773 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
12. Про затвердження форми Податкової декларації з екологічного податку : наказ Державної податкової служби України від 12.01.2011 № 26/18764 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
13. Про затвердження форми Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів : наказ Державної податкової служби України від 23.12.2010 № 994 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
14. Про затвердження форм податкових декларацій збору за спеціальне використання води : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
15. Про затвердження форми Податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.  
Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) : наказ Державної податкової служби України від 24.12.2010 № 1015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
16. Про затвердження форм та Порядку заповнення торгових патентів, форми Заявки на придбання торгового патенту : наказ Державної податкової служби України від 28.02.2011 № 109 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
17. Перелік держав і періодів бойових дій на їх території : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1994 № 63 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
18. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
19. Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 761 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
20. Порядок відомчої реєстрації та ведення обліку великотоннажних та інших технологічних транспортних засобів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 № 8 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
21. Порядок відомчої реєстрації та зняття з обліку тракторів, самохідних шасі, самохідних сільськогосподарських, дорожньо-будівельних і меліоративних машин, сільськогосподарської техніки, інших механізмів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 08.07.2009 № 694 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
22. Порядок державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоци-

- квів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.1998 № 1388 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
23. Порядок нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель у межах населених пунктів) : затв. наказом Державного комітету України по земельних ресурсах, Міністерства аграрної політики України, Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України, Державного комітету лісового господарства України, Державного комітету України по водному господарству, Української академії аграрних наук від 27.01.2006 № 19/16/22/11/17/12 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
24. Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів : затв. наказом Державного комітету України по земельних ресурсах, Міністерства аграрної політики України, Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України, Української академії аграрних наук від 27.01.2006 № 18/15/21/11 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
25. Порядок обліку, зберігання, оформлення та видачі посвідчень особам, які одержують державну соціальну допомогу відповідно до Закону України “Про державну соціальну допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам” : затв. наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 16.11.2007 № 612 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
26. Порядок розроблення, затвердження і перегляду лімітів на утворення та розміщення відходів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.08.1998 № 1218 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
27. Порядок спеціального використання лісових ресурсів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 761 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
28. Порядок часткового фінансування санаторіїв-профілакторіїв за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності : затв. постановою правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 25.02.2009 № 16 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
29. Про порядок видачі посвідчень і нагрудних знаків ветеранів : постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.1994 № 302 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
30. Про затвердження Порядку видачі посвідчень особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи : постанова Кабінету Міністрів України від 20.01.1997 № 51 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

31. Про затвердження Методики визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб : постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1253 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
32. Правила зберігання транспортних засобів на автостоянках : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 115 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
33. Правила паркування транспортних засобів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.12.2009 № 1342 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
34. Правила поліпшення якісного складу лісів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 724 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
35. Правила рубок головного користування : затв. наказом Державного комітету лісового господарства України від 23.12.2009 № 364 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
36. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
37. Аудит : підручник / Г. М. Давидов, І. Г. Давидов, Ю. Г. Давидов та ін. ; за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2009. – 495 с.
38. *Давидов Г. М.* Аудит: теорія і практика : монографія / Г. М. Давидов. – Кіровоград : Імекс-ЛТД, 2006. – 324 с.
39. Планування та адміністрування податкових надходжень як складова соціально-економічного розвитку регіону : монографія / за ред. Г. М. Давидова, О. М. Любченко. – Кіровоград : Імекс-ЛТД, 2007. – 374 с.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Серія “БЮДЖЕТНА І ПОДАТКОВА СИСТЕМИ: МЕТОДОЛОГІЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ, НАВЧАННЯ”

Головний редактор серії *Т. І. Єфименко*

# **АУДИТ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ**

*Навчальний посібник*

За загальною редакцією О. А. Петрик

Відповідальний за випуск

*В. Д. Королюк*

Редактори:

*І. В. Головка, Є. В. Денісьєва*

Коректори:

*С. В. Зюбенко, Н. Г. Пузиренко*

Комп'ютерна верстка

*Г. Г. Пузиренка*

Підп. до друку 25.12.2012. Формат 60×84/16. Папір офсетний № 1. Друк офсетний.

Гарнітура “Warnock Pro” Ум. друк. арк. 20,46. Обл.-вид. арк. 15,4.

Наклад 300 прим. Зам. 12-1140к

Державна навчально-наукова установа “Академія фінансового управління”

04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів  
видавничої продукції ДК № 4384 від 08.08.2012.

Віддруковано на ПАТ “ВПІОЛ”

03151, м. Київ, вул. Волинська, 60.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців, виготівників  
і розповсюджувачів видавничої продукції ДК № 4404 від 31.08.2012.

**Аудит оподаткування підприємств** : навч. посіб. / О. А. Петрик, А93 Г. М. Давидов, О. Ю. Редько та ін. ; за заг. ред. О. А. Петрик ; передм. Т. І. Єфименко. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 352 с. – (Серія “Бюджетна і податкова системи: методологія, організація, навчання”).

ISBN 978-966-2380-45-3

Основна мета видання – забезпечення навчально-практичними матеріалами студентів, а також претендентів на отримання сертифіката аудитора в Аудиторській палаті України для аудиторної, індивідуальної та самостійної роботи з дисципліни “Організація і методика аудиту підприємницької діяльності”. Структура посібника охоплює найважливіші теоретичні й практичні питання аудиторської перевірки оподаткування підприємств відповідно до норм Податкового кодексу України. Для кращого сприйняття матеріалу за кожним видом податкових платежів визначено мету і завдання перевірки, нормативне регулювання, джерела інформації, програму аудиту.

Для студентів, аспірантів, викладачів вищих навчальних закладів економічного спрямування, наукових і практичних працівників, державних службовців.

УДК 657.6:336.221(075.8)  
ББК 65.053я73