**Тема 2. Методика аудиту податку на прибуток**

План

2.1 Мета аудиторської перевірки податку на прибуток

2.2 Процедури аудиторської перевірки податку на прибуток

2.3 Методика виконання процедур аудиторської перевірки податку на прибуток

**2.1Мета аудиторської перевірки податку на прибуток**

Для сплати податку на прибуток встановлено такі податкові періоди: календарні квартал, 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 20.10.2015 р. № 897 зі змінами внесеними наказом від 14.11 2019 р. № 481.

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 оподатковуваного 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.

**2.2 Процедури аудиторської перевірки податку на прибуток**

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;

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).

Першим етапом здійснення аудиторської перевірки податку на прибуток є отримання розуміння діяльності платника податку та середовища його функціонування, що слугує базою для формування детальної програми і процедур аудиторської перевірки. Таке дослідження зазвичай проводиться на етапі укладення договору.

Орієнтовний перелік необхідної інформації включає:

*– для оцінки податкового статусу:*

– 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;

– 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;

*– для дослідження прийнятої облікової політики та системи внутрішнього контролю:*

– 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

*– для дослідження складу доходів:*

– договори, які діяли протягом звітного податкового періоду:

оренди (в яких підприємство є орендодавцем);

з покупцями (вітчизняними);

з покупцями (експорт);

інші договори, за якими підприємство отримувало доходи;

– 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 судове рішення протягом звітного року;

– копії судових рішень щодо підприємства, прийняті протягом звітного року;

– інші документи, що визначаються необхідними з позицій професійного судження аудитора;

*– для дослідження складу витрат:*

– договори, які діяли протягом звітного податкового періоду:

з постачальниками (вітчизняними);

з постачальниками (імпорт);

з підрядниками;

кредитні;

оренди (в яких підприємство є орендарем);

застави;

інші договори, за якими у підприємства виникають витрати;

– 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;

*– для дослідження складу операцій з основними засобами та нематеріальними активами:*

– 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.

**2.3 Методика виконання процедур аудиторської перевірки податку на прибуток**

Аудитор обов’язково повинен дослідити в зворотному порядку всі етапи формування кожного рядка декларації про прибуток підприємства. І лише після цього він зможе сформувати справді обґрунтоване 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». 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. 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.

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.

Визначення господарських циклів дає змогу застосовувати в процесі аудиту метод направленого тестування. Метод направленого 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) проведень 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.

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